

ZERGA
ZERGA
ZERGA

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

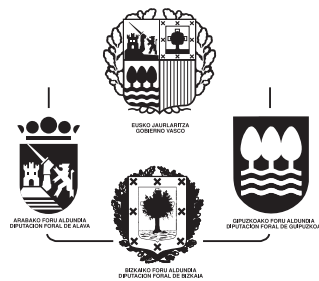
1-2010

ZERGA
GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1
2010

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Manuela Escribano Riego (Lehendakaria/Presidente)

José Luis España Guzmán (Zuzendaria/Director)

Josu Zubiaga Nieva, José Rubi Cassinello, Aitor Orena Domínguez, José Ramón Martínez Martínez

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

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

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

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

Gaztelako Atea/Portal de Castilla, n.º 15 - 01007 Vitoria-Gasteiz

Telefonoa/Teléfono: 945/016770 - Faxa/Fax: 945/016771

Urteko harpidetza/Suscripción anual: 30,34 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 liriateke.
- 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.

E ditorial

5

A ctualidad Fiscal

Actualidad Álava.

11

Actualidad Bizkaia.

18

Actualidad Gipuzkoa.

34

Actualidad Unión Europea. Informe de Fiscalidad de la Unión Europea 1/2010

43

E studios y Colaboraciones

Algunos apuntes sobre la “Vivienda” en la Normativa Tributaria

José Luis Hernández.

Jefe de Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoría Jurídica.

Diputación Foral de Gipuzkoa.

75

La representación voluntaria para actuaciones ante la Hacienda Foral de Álava

June Parrilla Suárez

(Licenciada en Administración y Dirección de Empresas);

Javier Armentia Basterra

(Licenciado en Derecho).

85

El Régimen Contable y Fiscal de los instrumentos financieros en el Impuesto sobre Sociedades

Juan Calvo Végez.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Extremadura.

99

R eferencias

CONSULTAS OCTE

125

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES DE INTERÉS

- Tribunal Supremo: sentencias relativas a resoluciones de la Junta Arbitral

137

ESTADÍSTICAS

- Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV 2010 – enero-mayo

Juan Carlos García Amézaga

185

N ormativa Tributaria 1 febr. - 30 junio 2010

Territorio Histórico de Álava

193

Territorio Histórico de Bizkaia

207

Territorio Histórico de Gipuzkoa

224

Comunidad Autónoma del País Vasco

238

Comunidad Foral de Navarra

240

Administración del Estado

254

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 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 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 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.

A

ctualidad Fiscal

ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/02/2010 AL 30/06/2010.

B.O.T.H.A. nº 13 de 3-2-10 (IRNR, ITP y AJD, IVA)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2010, del Consejo de Diputados de 26 de enero, que introduce diversas modificaciones en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales.

SUMARIO: Este Decreto Normativo de Urgencia Fiscal introduce diversas modificaciones en los Impuestos que se referencian en su título, no obstante las más significativas son la modificación del tipo impositivo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, relativo a los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, a los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y a las Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, que pasa a ser de 19 por 100. Así como la modificación de los tipos impositivos

del Impuesto sobre el Valor Añadido que pasan a ser el general del 18 por 100, y el reducido del 8 por 100.

Por otra parte, también se modifica para el año 2010, el interés de demora a que se refiere el apartado 6 del artículo 26 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, que será del 5 por 100.

B.O.T.H.A. nº 17 de 12-2-10 (IVA)

NORMA: Resolución 1/2010 del Director de Hacienda de 28 de enero, relativa al contenido y plazos de presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349 y asignación del número de identificación fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SUMARIO: Durante el año 2008 se aprobaron una serie de directivas comunitarias en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Por diversos motivos no se pudieron realizar las adaptaciones oportunas en la normativa relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido con anterioridad a la fecha de su entrada en vigor, el día 1 de enero de 2010. Por tanto se creyó conveniente aprobar de forma transitoria, esta resolución relativa al contenido y plazos

de presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349.

B.O.T.H.A. nº 18 de 15-2-10 (IRPF, IS, IVA)

NORMA: Orden Foral 39/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 3 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios y modelos.

SUMARIO: Se relacionan los modelos de resúmenes anuales, declaraciones de carácter informativo y autoliquidaciones tributarias a las que se ha considerado conveniente establecer la obligación de utilizar la vía telemática de Internet para su presentación, así como establecer los sujetos y entidades a quienes se les impone la referida obligación y el procedimiento a seguir para su materialización.

B.O.T.H.A. nº 22 de 24-2-10 (ITP y AJD, ISyD, IDMT)

NORMA: Decreto Foral 4/2010, del Consejo de Diputados de 9 de febrero, 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: Actualización de las tablas de precios medios de vehículos y embarcaciones que han de tenerse en cuenta a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y mantenimiento de la eliminación de los precios medios de las aeronaves al constatarse la inexistencia de un mercado importante de aeronaves usadas y las operaciones aisladas que se pueden

producir permiten a la Administración realizar una valoración individualizada de cada aeronave.

B.O.T.H.A. nº 22 de 24-2-10 (IVA, IRPF, IS)

NORMA: Resolución 389/2010, del Director de Hacienda de 12 de febrero, por la que se aprueban las condiciones técnicas y diseño de los soportes directamente legibles por ordenador 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.

SUMARIO: Se regulan y aprueban las condiciones y el diseño de los soportes directamente legibles por ordenador 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, correspondientes al ejercicio 2010, de acuerdo a las especificaciones contenidas en su anexo.

B.O.T.H.A. nº 24 de 1-3-10 (Actividades Prioritarias)

NORMA: Acuerdo 82/2010, del Consejo de Diputados de 16 de febrero, que reconoce la labor desarrollada por la Fundación Eduardo Anitua como actividad prioritaria para el año 2010.

SUMARIO: Reconocer la actividad de la Fundación Eduardo Anitua como prioritaria para el año 2010, a los efectos previstos en el artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

B.O.T.H.A. nº 35 de 29-3-10 (IS)

NORMA: Decreto Foral 9/2010, del Consejo de Diputados de 9 de marzo, que regula el Régimen de la Comunicación y del Certificado de Idoneidad Ambiental de las inversiones que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía, a los efectos de la deducción prevista en el Impuesto de Sociedades.

SUMARIO: Regulación del régimen de la Comunicación y del Certificado de Idoneidad Ambiental, estableciendo entre otros aspectos el procedimiento y la documentación que el sujeto pasivo debe aportar para demostrar la mejora ambiental o adicionalidad ambiental que supone la inversión objeto de la posible deducción en el Impuesto sobre Sociedades. Los cinco ámbitos sobre los que el Departamento de Medio Ambiente de la Diputación Foral de Álava, debe emitir certificado para la aplicación de la deducción, son a') Minimización, reutilización y valorización de residuos, b') Movilidad y Transporte sostenible, c') Regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias, d') Minimización del consumo de agua y su depuración y e') Empleo de energías renovables y eficiencia energética.

B.O.T.H.A. nº 36 de 31-3-10 (IRPF)

NORMA: Orden Foral 182/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 23 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 2009.

SUMARIO: Regulación de las modalidades de declaración, el plazo y lugares en que podrán presen-

tarse las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como aprobar los modelos de impresos correspondientes al ejercicio 2009.

B.O.T.H.A. nº 37 de 7-4-10 (IRNR, IVA, IIEE)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2010, del Consejo de Diputados de 23 de marzo, que modifica diversas Normas Forales para su adaptación a la normativa comunitaria.

SUMARIO: La Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, incorpora al ordenamiento jurídico tributario las modificaciones comunitarias en el ámbito de la imposición indirecta y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de obligada incorporación en la normativa tributaria alavesa.

B.O.T.H.A. nº 38 de 9-4-10 (IVA)

NORMA: Decreto Foral 8/2010, del Consejo de Diputados de 2 de marzo, que regula para el año 2010 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SUMARIO: Se aprueban para el año 2010 los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales y demás actividades que se relacionan en los Anexos I y II del Decreto Foral, así como las instrucciones para su aplicación.

B.O.T.H.A. nº 43 de 21-4-10 (IBI)

NORMA: Acuerdo 196/2010, del Consejo de Diputados de 30 de marzo, que aprueba definiti-

vamente la modificación parcial de la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, correspondiente al término municipal de Elciego.

SUMARIO: Se aprueba la modificación parcial de la Delimitación de Suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Elciego, de conformidad con la Modificación Puntual de las Normas Subsidiarias de Planeamiento del citado municipio referida a catorce determinaciones, aprobada con condiciones por Orden Foral nº 189/2009 de 7 de abril y por Orden Foral nº 347/2009, de 1 de julio en la que se dan por cumplidas las condiciones impuestas en el texto legal, anteriormente citado.

B.O.T.H.A. nº 43 de 21-4-10 (IBI)

NORMA: Acuerdo 197/2010, del Consejo de Diputados de 30 de marzo, que aprueba definitivamente la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de San Millán.

SUMARIO: Se aprueba la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para el término municipal de San Millán, realizada de conformidad con las nuevas Normas Subsidiarias de Planeamiento aprobadas por Orden Foral nº 665/2009, de 2 de diciembre. No obstante, hay que tener en cuenta lo establecido en la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para el tratamiento de los suelos ocupados por construcciones de naturaleza urbana, situados fuera de los núcleos de población.

B.O.T.H.A. nº 46 de 30-4-10 (IRPF, ISD y D, ITP y AJD)

NORMA: Decreto Foral 12/2010, del Consejo de Diputados de 13 de abril, que modifica distin-

tos preceptos de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SUMARIO: Mediante Norma Foral de ejecución presupuestaria para el año 2010, se modifican la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados lo que requiere la adaptación de sus correspondientes Reglamentos de desarrollo.

B.O.T.H.A. nº 46 de 30-4-10. (NFGT, IVA)

NORMA: Decreto Foral 13/2010, del Consejo de Diputados de 13 de abril, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, para la incorporación de determinadas directivas comunitarias y el Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, que regula las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición.

SUMARIO: Se incorporan a la normativa tributaria alavesa la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro y la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de

combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

B.O.T.H.A. nº 46 de 30-4-10 (IS, IVA)

NORMA: Decreto Foral 14/2010, del Consejo de Diputados de 13 de abril, que modifica diversos Decretos Forales del Consejo que regulan la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas, que aprobaron los Reglamentos reguladores de las obligaciones de facturación y de Sociedades.

SUMARIO: Se incorpora un nuevo supuesto de excepcionalidad, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, a la obligación de retener y de ingresar a cuenta y se regula con carácter general la obligación de informar a la Hacienda Foral sobre cuentas, operaciones y activos financieros y en concreto la obligación que tienen las entidades de crédito y demás entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, de presentar declaraciones informativas anuales sobre saldos por importe superior a 6.000 euros y sobre imposiciones, disposiciones de fondos y cobros de cualquier documento cuando su importe sea superior a 3.000 euros.

Además se introduce la obligación de informar acerca de los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito cuando el importe neto anual exceda de 3.000 euros y se excluye a las empresas o entidades que instrumenten compromisos por pensiones, de la obligación de informar sobre aportaciones a los planes de previsión social empresarial.

B.O.T.H.A. nº 46 de 30-4-10 (NFGT)

NORMA: Decreto Foral 15/2010, del Consejo de Diputados de 13 de abril, que regula la representación voluntaria otorgada para la realización

de determinados trámites y actuaciones en materia tributaria ante la Hacienda Foral de Álava y crea el Registro de Representantes Voluntarios.

SUMARIO: Durante los últimos años, y con el propósito de facilitar a los contribuyentes el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la Hacienda Foral de Álava está llevando a cabo diversas actuaciones que fomentan y favorecen sus relaciones a través de nuevos canales. Por tanto, el objeto de este Decreto Foral es, desarrollar el régimen de representación voluntaria de todas aquellas personas que se relacionen o deseen relacionarse con la Hacienda Foral de Álava a través de un representante, y crear un Registro de Representantes Voluntarios que permita inscribir y gestionar las facultades otorgadas por los obligados tributarios a favor de sus representantes.

B.O.T.H.A. nº 46 de 30-4-10 (IRPF)

NORMA: Decreto Foral 18/2010, del Consejo de Diputados de 27 de abril, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SUMARIO: El entorno desfavorable para los sectores industriales, y en particular para el sector del automóvil, ha tenido respuesta por parte de las distintas Administraciones Públicas en forma de subvenciones a la adquisición de vehículos, electrodomésticos, mobiliario, calderas a condensación y renovación de ventanas. Por tanto, el presente Decreto Foral tiene por objeto incluir las mencionadas subvenciones en la relación de ayudas exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

B.O.T.H.A. nº 49 de 7-5-10 (IVA)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2010, del Consejo de Diputados de 27 de abril,

que aprueba las medidas para la recuperación económica y el empleo en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

SUMARIO: Se amplía el concepto de rehabilitación estructural en el Impuesto sobre el Valor Añadido y reducción del tipo de gravamen aplicable a la renovación y reparación de viviendas particulares. Se simplifican los requisitos para recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de créditos incoobrables. Se aplica el tipo superreducido del Impuesto sobre el Valor Añadido a los servicios de dependencia que se presten mediante plazas concertadas o mediante precios derivados de concursos administrativos.

B.O.T.H.A. nº 49 de 7-5-10 (IE)

NORMA: Orden Foral 274/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 23 de abril, por la que se regula la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo que se hayan efectuado durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2009.

SUMARIO: Se regula la forma y plazo para la presentación de la solicitud de devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo que se hayan efectuado durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2009 y se aprueba el modelo 050 y el procedimiento para la presentación del mismo.

B.O.T.H.A. nº 59 de 31-5-10 (IRPF).

NORMA: Orden Foral 314/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de

19 de mayo, de modificación de la Orden Foral 712/2009, de 16 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 2010.

SUMARIO: Se introducen modificaciones en cuanto a la determinación del rendimiento neto, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a la actividad de "Transporte de mercancías por carretera", grupo 722 de la Tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas, a partir del 1 de enero de 2010.

B.O.T.H.A. nº 61 de 4-6-10 (IVA).

NORMA: Decreto Foral 20/2010, del Consejo de Diputados de 25 de mayo, que modifica el Decreto Foral 8/2010, de 2 de marzo, que regula para 2010 el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SUMARIO: Se reducen los módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para las actividades económicas afectadas por la reducción del tipo impositivo aplicable a las actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido en cuanto al lugar, forma y plazos de presentación de la declaración recapitulativa.

B.O.T.H.A. nº 61 de 4-6-10 (IVA).

NORMA: Orden Foral 318/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 19 de mayo, por la que se aprueba el modelo 349 de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y se establecen las condiciones generales y el pro-

cedimiento para su presentación telemática a través de Internet.

SUMARIO: Aprobación de un nuevo modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, tanto en su diseño papel como en su diseño físico y lógico al objeto de adaptarlo a la nueva normativa vigente a partir del 1 de enero de 2010.

B.O.T.H.A. nº 63 de 9-6-10 (IS).

NORMA: Orden Foral 358/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 27 de mayo, de modificación de la Orden Foral 39/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 3 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios y modelos.

SUMARIO: Se añaden para la presentación telemática por Internet los modelos de autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, 202 y 222.

B.O.T.H.A. nº 69 de 23-6-10 (IS).

NORMA: Decreto Foral 27/2010, del Consejo de Diputados de 15 de junio, que modifica el Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en materia de deducciones por actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica.

SUMARIO: La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades prevé que para la aplicación de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica, se pueda regular un procedimiento para que los contribuyentes aporten informe motivado, relativo al cumplimiento de los

requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo o como innovación tecnológica. Tras el período transcurrido desde la aprobación del procedimiento de solicitud de dichos informes, resulta pertinente realizar diversas adecuaciones en su contenido dirigidas a conseguir mejoras en su aplicación práctica.

Así, las modificaciones más relevantes introducidas derivan de la necesidad de adecuar el procedimiento de solicitud del informe motivado al procedimiento general desarrollado por el organismo emisor. A estos efectos, se establece el carácter anual de la solicitud para la emisión del informe, que recibirá la denominación de "informe de calificación a efectos fiscales", y, por otra parte, se rebaja de 2 millones de euros de presupuesto total a 1 millón de euros de presupuesto anual la cantidad a partir de la cual será preciso que la entidad solicitante presente un informe técnico emitido por una entidad debidamente acreditada por un organismo integrado en la Asociación Europea de Cooperación para la Acreditación.

B.O.T.H.A. nº 71 de 28-6-10 (IRNR, IS)

NORMA: Orden Foral 386/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 10 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 2009, y se establecen las condiciones generales para su presentación.

SUMARIO: Aprobación de los modelos de impresos, 200 y 220, para la autoliquidación del

Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes 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.

B.O.T.H.A. nº 72 de 30-6-10 (IVA)

NORMA: Orden Foral 427/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 17 de junio, de modificación de la Orden Foral 39/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 3 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios y modelos.

SUMARIO: Se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet del modelo 391 (Régimen Simplificado. Declaración-liquidación anual Impuesto sobre el Valor Añadido).

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/02/2010 AL 30/06/2010.

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2010, de 26 de enero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y otras disposiciones tributarias. (BOB nº 21 de 02-02-2010)

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas

normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, ha introducido una serie de novedades en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y en la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. En particular, destaca la elevación de los tipos impositivos general y reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido, que pasan del 16 y 7 por ciento al 18 y 8 por ciento, respectivamente.

Por otra parte, la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, efectúa diversas modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, impuesto éste que, en lo que respecta a operaciones societarias, se exacciona a los mismos tipos impositivos vigentes en territorio común.

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2010, de 23 de marzo, por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. (BOB nº 60 de 30-03-2010)

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuando estos últimos operen sin mediación de establecimiento permanente, se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La aprobación de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas

en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, incorpora al ordenamiento jurídico tributario las modificaciones comunitarias en el ámbito de la imposición indirecta y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de obligada incorporación en la normativa fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia.

Dichas modificaciones tienen como finalidad incorporar el contenido esencial de un conjunto de directivas del Consejo de la Unión Europea que se pasan a relacionar:

- Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.
- Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.
- Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se introducen modificaciones que tienen por objeto favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario. Así, entre las modificaciones se incluye

la declaración de exención de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y fondos de pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2010, de 27 de abril, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para la adopción de medidas para la recuperación económica y el empleo. (BOB nº 84 de 06-05-2010)

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

El Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, ha introducido novedades en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que requieren, a su vez, la reforma de la Norma Foral reguladora de dicho impuesto en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En este sentido, se amplía el concepto de rehabilitación estructural en el Impuesto, se reduce el tipo de gravamen aplicable a la renovación y reparación de viviendas particulares, se simplifican los requisitos para recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de créditos incobrables y se establece la aplicación del tipo superreducido a los servicios de dependencia que se presten mediante plazas con-

certadas o mediante precios derivados de concursos administrativos.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 11/2010, de 23 de febrero, por el que se modifican diversos Reglamentos tributarios. (BOB nº 41 de 02-03-2010)

La Norma Foral 3/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 2010, ha introducido diversas modificaciones en el sistema tributario. Algunas de estas medidas precisan un desarrollo reglamentario para su aplicación.

En concreto, en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se modificó la tributación de los rendimientos del capital inmobiliario, cuyos ingresos pasan de tributar mediante el criterio de devengo a tributar mediante el criterio de caja. Con este cambio sólo considera ingresos del ejercicio los ya cobrados, eliminándose, en consecuencia, de los gastos deducibles los saldos de dudoso cobro, a la vez que se dispone una situación transitoria entre la anterior y la nueva forma de tributación.

En el Impuesto sobre Sociedades, quedan exentas de retención las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciba la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores por determinados préstamos de valores.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se han efectuado diversas modificaciones técnicas que dan un mejor soporte jurídico a la presentación telemática de autoliquidaciones por este Impuesto.

Por último, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las donaciones de bienes correspondientes

a la sociedad de gananciales dejan de considerarse una sola donación y pasan a tributar como dos donaciones.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 12/2010, de 23 de febrero, por el que se modifican el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales y el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 42 de 03-03-2010)

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 aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, mediante el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, y, más recientemente, el Reglamento de Gestión Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, mediante el Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio.

Respecto al primero de ellos, se ha puesto de manifiesto la necesidad de realizar una serie de modificaciones para dar un tratamiento normativo adecuado a aquellos supuestos de creación de entidades con la única finalidad de transmitir posteriormente sus acciones, participaciones o títulos representativos de los fondos propios a terceros. En estos casos se establece la obligación de facilitar determinada información censal.

Así mismo, por motivos de control, se dispone en este Reglamento que, las entidades crediticias deberán informar de las cantidades que entreguen o reciban en metálico por importe superior a 3.000

euros, así como de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales adheridos al sistema de cobros mediante tarjeta de crédito o débito cuando el importe neto anual de dichos cobros exceda de 3.000 euros.

Por otra parte, para evitar la duplicidad en el suministro de información sobre los planes de previsión social empresarial, se exime a las empresas que instrumenten compromisos por pensiones a través de dichos planes de informar al respecto.

Además, como una forma de lucha contra el fraude, se crea la nueva obligación por parte de las empresas suministradoras de energía eléctrica, de aportar anualmente entre otros datos, los consumos de electricidad y la identificación del punto de consumo, así como otros datos de interés fiscal que permitan localizar actividades económicas encubiertas.

Por lo que se refiere al Reglamento de Gestión, por un lado se modifica el procedimiento correspondiente a la tasación pericial contradictoria para dar preponderancia al último valor de los comprobados mediante peritos de la Administración y por otro se señala como forma de terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o inspección.

En cuanto al Reglamento de Inspección, se modifica tanto este como el de Gestión, para incluir dentro de las causas de interrupción justificada del procedimiento, la solicitud de documentos a distintas Administraciones públicas.

Por último, en la disposición adicional segunda se introduce una modificación en el Decreto Foral por el que se regulan las obligaciones de facturación en relación con la expedición de facturas por la Comisión Nacional de Energía en nombre y por cuenta de los

distribuidores y de los productores de energía eléctrica en régimen especial o de sus representantes.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 52/2010, de 20 de abril, 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 deducciones por actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica. (BOB nº 78 de 28-04-2010)

El apartado 2 del artículo 42 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, establece que para la aplicación de las deducciones reguladas en los artículos 40 y 41 de la citada Norma Foral, deducción por actividades de investigación y desarrollo y deducción por actividades de innovación tecnológica respectivamente, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el órgano que reglamentariamente se establezca, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo o como innovación tecnológica. El desarrollo reglamentario de los citados artículos se regula en los artículos 36 y 37 del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Tras el período transcurrido desde la aprobación del procedimiento de solicitud de dichos informes, resulta pertinente realizar diversas adecuaciones en su contenido dirigidas a conseguir mejoras en su aplicación práctica. Así, las modificaciones más relevantes introducidas por el presente Decreto Foral derivan de la necesidad de adecuar el procedimiento de solicitud de informe motivado al procedimiento general desarrollado por el organismo emisor. A estos efectos, se establece el carácter anual de la solicitud para la emisión del informe, que en adelante recibirá la denominación de «informe de calificación a

efectos fiscales», y, por otra parte, se rebaja de 2 millones de euros de presupuesto total a 1 millón de euros de presupuesto anual la cantidad a partir de la cual será preciso que, para la emisión del informe motivado, la entidad solicitante presente un informe técnico emitido por una entidad debidamente acreditada por un organismo integrado en la Asociación Europea de Cooperación para la Acreditación.

Finalmente destacar que, en aras a una mayor estabilidad del procedimiento regulado, se establece con carácter genérico la denominación de los órganos competentes para la emisión de los informes para evitar que en el futuro cambios en la estructura departamental del Gobierno Vasco o de la Diputación Foral de Bizkaia obliguen a modificar su regulación.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 65/2010, de 27 de abril, por el que se amplía la relación de ayudas exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB nº 80 de 30-04-2010)

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica su artículo 9 a la enumeración de las rentas exentas de tributación, incluyendo dentro de las mismas las ayudas prestadas por las Administraciones Públicas Territoriales, que se determinen reglamentariamente.

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, recoge en su artículo 12 y con carácter limitativo las ayudas exentas y su normativa reguladora.

El entorno desfavorable para los sectores industriales y en particular para el sector del automóvil ha

tenido respuesta por parte de las distintas Administraciones Públicas en forma de subvenciones a la adquisición de vehículos, electrodomésticos, mobiliario, calderas a condensación y renovación de ventanas.

El presente Decreto Foral tiene por objeto incluir las mencionadas subvenciones en la relación de ayudas exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mediante la modificación del artículo 12 del Decreto Foral 207/2007 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 66/2010, de 4 de mayo, 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 operaciones entre personas o entidades vinculadas. (BOB nº 88 de 12-05-2010)

La Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas forales de carácter tributario, dio nueva redacción, entre otros preceptos, al artículo 16 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades, dedicado a establecer el régimen de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas a efectos del citado Impuesto.

Esta modificación normativa ha supuesto un giro copernicano en la regulación de las operaciones vinculadas, estableciendo como una de las señas de identidad de la nueva regulación un régimen de documentación que debe ser preparada por el obligado tributario y estar a disposición de la Administración tributaria, siguiendo el modelo establecido en el ámbito comunitario y reflejado en la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006, relativa a un Código

de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE), que a su vez recogía los frutos del trabajo realizado en el seno del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia.

Este nuevo régimen se caracteriza por requerir de los obligados tributarios la elaboración de un detallado conjunto de documentos que les permite a ellos mismos y a la Administración tributaria la comprobación de la adecuada aplicación de la valoración según el valor de mercado de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas. Como complemento de este régimen de documentación, el apartado 11 del artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades incorpora un severo régimen sancionador para el caso de los incumplimientos de esa obligación.

La propia exposición de motivos de la citada Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, explicaba que «el correspondiente desarrollo reglamentario establecerá la documentación que deberá estar a disposición de la Administración tributaria a estos efectos, pudiéndose fijar excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación, de acuerdo con las características de las empresas o de las operaciones vinculadas y, en particular, cuando la exigencia de determinadas obligaciones documentales pudiera dar lugar a unos costes de cumplimiento desproporcionados.

La Diputación Foral de Bizkaia acometió el desarrollo reglamentario de las obligaciones de documentación por medio de una reforma del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, lo que se realizó a través del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 68/2009, de 12 de mayo, si bien difirió su entrada en vigor, y la del correspondiente

régimen sancionador, hasta los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

Este desarrollo reglamentario ya relajó, en parte, las obligaciones de documentación correspondientes a los obligados tributarios que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 49 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, para tener la consideración de pequeña empresa, cumpliendo las recomendaciones dadas en este sentido por el Consejo de la Unión Europea en la Resolución citada.

No obstante, para determinados contribuyentes esta relajación de los requisitos de documentación puede no llegar a ser suficiente, sobre todo, en los casos de pequeñas y medianas empresas. Hay determinados tipos de operaciones vinculadas, como los arrendamientos de inmuebles, las retribuciones derivadas de los servicios prestados a la sociedad por personas físicas y las operaciones de financiación, que son muy comunes en este tipo de empresas y para las que acometer la necesidad de documentarlas, incluso atendiendo a los requisitos de documentación reducidos que les corresponden, puede suponer unos costes y una dedicación absolutamente desproporcionados, teniendo en cuenta su tamaño o la relevancia que este tipo de operaciones tiene en su actividad.

Por otra parte, el artículo 11 del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 68/2009, de 12 de mayo, establece para quienes realicen operaciones vinculadas con entidades unas obligaciones de documentación entre las que se encuentran la identificación del método de valoración utilizado. Es evidente que para cumplir esta obligación el obligado tributario debe hacer un previo análisis de comparabilidad

y buscar información que cumpla con las condiciones objetivas de comparación e incluso, siendo rigurosos, debe probarse la identidad de la operación vinculada con la comparable no controlada, lo que se advierte de muy costosa realización en determinados supuestos.

Por ello, a los efectos de cumplir el mandato contenido en la exposición de motivos de la ya citada Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, y atendiendo a la reciente jurisprudencia comunitaria, a la experiencia acumulada y a los problemas prácticos que se han puesto de manifiesto en los primeros momentos de aplicación del nuevo régimen, la Diputación Foral de Bizkaia considera adecuado modificar la regulación reglamentaria del Impuesto sobre Sociedades a los efectos de establecer una exoneración general para determinados contribuyentes cuyo volumen de operaciones con personas o entidades vinculadas no tenga una significación relevante, así como fijar umbrales mínimos para determinadas operaciones que, superados, eximan de cumplimentar las obligaciones de documentación previstas.

Esta exoneración de obligaciones de documentación trae como consecuencia que este tipo de entidades queden fuera del ámbito de aplicación del ya mencionado régimen sancionador previsto para el incumplimiento de las mismas, y se manifiesta como una necesidad ineludible para cumplir el mandato de las Juntas Generales de Bizkaia de eliminar esta carga administrativa en los supuestos y para los contribuyentes para los que su cumplimiento supusiera unos costes desproporcionados.

Por otro lado, los requisitos que se establecen en el presente Decreto Foral garantizan que no se produzca una merma recaudatoria o un menoscabo de la aplicación del valor de mercado a este tipo de operaciones como consecuencia de la relajación de los requisitos de documentación.

Prueba de ello es que esta exoneración no alcanza a las operaciones a las que resulte de aplicación lo previsto en los artículos 14 ó 15 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, o a las operaciones en las que alguna de las partes sea residente en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, salvo que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

Finalmente, el presente Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia también reformula el régimen relativo al ajuste secundario a que se refiere el apartado 8 del artículo 16 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, a los efectos de exonerar de las obligaciones de practicar retenciones o ingresos a cuenta respecto al citado ajuste, de una manera concordante con las modificaciones procedimentales que también se abordan.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 77/2010, de 1 de junio de 2010, que modifica el Decreto Foral 188/2006 de 28 de noviembre por el que aprueban las Normas Técnicas para la determinación del Valor Mínimo Atribuible. (BOB nº 111 de 14-06-2010)

Mediante acuerdo de Consejo de Gobierno de 28 de noviembre de 2006 se aprobó el Decreto Foral 188/2006, de 28 de noviembre, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la determinación del Valor Mínimo Atribuible de los bienes inmuebles de naturaleza urbana referidos a los usos de vivienda, garaje, trastero, oficina, industria y comercio en edificio no exclusivo.

En virtud de la Norma 1 del Decreto Foral 188/2006, de 28 de noviembre, para el cálculo

del Valor Mínimo Atribuible se tomará como referencia el valor del mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de éste, derivando dicho valor de datos económicos del mercado inmobiliario obtenidos a partir del estudio de transacciones inmobiliarias e hipotecarias.

Los cambios acaecidos en el mercado inmobiliario a lo largo del periodo de vigencia de la citada norma hacen necesario modificar ciertos coeficientes correctores del valor Suelo y de las Construcciones a fin de adecuar las Normas Técnicas de Valoración del Valor Mínimo Atribuible a la realidad inmobiliaria actual.

ORDEN FORAL 385/2010, de 12 de febrero, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2010. (BOB nº 34 de 19-02-2010. Corrección de errores en el BOB nº 60 de 30-03-2010)

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 2010 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.

A diferencia de los últimos ejercicios, se ha actualizado el importe de los módulos, debido a la subida, a partir del 1 de julio de 2010, de los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido, del 7 al 8 por 100, el tipo reducido, y del 16 al 18 por 100, el tipo general, respectivamente.

Con el fin de simplificar los cálculos, se ha dispuesto una tabla única a lo largo de todo el año. No obstante esto último, y con objeto de amortiguar las consecuencias financieras del aumento de tipos, se dispone que para el cálculo de las cuotas trimestrales se utilizarán las tablas del ejercicio 2009, debiendo emplearse las presentes para el cálculo de la cuota correspondiente al cuarto trimestre, produciéndose entonces la regularización del ejercicio. Sin embargo, los sujetos pasivos que cesen antes del 1 de octubre de 2010 aplicarán exclusivamente las tablas en vigor correspondientes a 2009, no viéndose afectados por la subida de tipos impositivos.

ORDEN FORAL 386/2010, de 12 de febrero, 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 2010. (BOB nº 34 de 19-02-2010)

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.

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 2010 y determinar su cuantificación.

ORDEN FORAL 490/2010, de 24 de febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 600 de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOB nº 41 de 02-03-2010)

El Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la nueva redacción contenida en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 11/2010, de 23 de febrero, por el que se modifican diversos Reglamentos tributarios, ha establecido que los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar y, en su caso, ingresar una autoliquidación por este Impuesto en el lugar

y la forma que se determine por Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En los supuestos que así se establezca, la presentación y, en su caso, ingreso de la autoliquidación podrá realizarse mediante la utilización de medios telemáticos con el procedimiento y requisitos que así se determinen.

Asimismo, se deberán aportar bien en papel, bien telemáticamente, en función de la forma utilizada en la presentación de la autoliquidación, los documentos comprensivos de los hechos imponibles a que se refiere el citado Reglamento. Además, en ella se deberá hacer constar el valor real de los bienes y derechos que se transmitan.

Por otra parte, 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.

De esta forma, se aprobó la Orden Foral 1.443/2005, de 7 de junio, por la que se otorga el carácter de justificante de pago a determinados documentos emitidos por las entidades colaboradoras en la recaudación y se regulan otros aspectos tributarios y telemáticos, que establecía la posibilidad de presentación del modelo 600 correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permitiendo a los notarios proceder a la presentación del mismo de forma telemática, con la transmisión del documento notarial correspondiente, mediante la utilización de firma electrónica reconocida.

A su vez, para posibilitar la máxima sencillez en la tramitación de las autoliquidaciones correspondiente al citado modelo y tributo, se procedió a reconocer como justificante de pago al denominado número de referencia completo (NRC) en las condiciones establecidas en la mencionada Orden Foral.

Los antecedentes señalados anteriormente, el interés de la Administración de ampliar las presentaciones telemáticas a un número mayor de contribuyentes, la demanda cada vez más habitual de los obligados tributarios a la Administración de la implantación de estas presentaciones y la necesidad de establecer un adecuado control de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, hace que se considere necesaria una adecuada regulación de la presentación por medios telemáticos de las autoliquidaciones del citado Impuesto.

ORDEN FORAL 460/2010, de 22 de febrero, por la que se aprueban los signos, índices y módulos para la aplicación del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a la actividad de pesca de bajura, para los ejercicios de 2010 a 2014. (BOB nº 41 de 02-03-2010)

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

El artículo 37 del citado Reglamento establece que la determinación del rendimiento neto se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índi-

ces o módulos y la aplicación de las instrucciones que, para cada ejercicio, sean aprobados mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En consecuencia, la presente Orden Foral fija los signos, índices o módulos aplicables a la actividad de pesca de bajura para los ejercicios de 2010 a 2014.

ORDEN FORAL 662/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB nº 51 de 16-03-2010)

El artículo 111 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece, con carácter general, para los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, la obligación de efectuar e ingresar pagos fraccionados a cuenta de dicho Impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se determine.

La aprobación del Decreto Foral 183/2009, de 22 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo y a otras rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha modificado la información a cumplimentar para el ingreso de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La citada modificación normativa hace necesaria la adaptación del modelo 130.

ORDEN FORAL 996/2010, de 19 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 2009. (BOB nº 76 de 26-04-2010)

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia aborda en este ejercicio la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2009.

La presente Orden Foral tiene por objeto exclusivo la aprobación del modelo de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2009.

ORDEN FORAL 997/2010, de 19 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 2009. (BOB nº 76 de 26-04-2010)

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 autoliquidaciones 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 2009, con el propósito

de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

ORDEN FORAL 1096/2010, de 30 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial 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 86 de 10-05-2010)

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 regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Con efectos desde el 1 de enero de 2010 y vigencia indefinida el nuevo artículo 52 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, reconoce en su apartado Uno el derecho a la devolución 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 1.a del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y que hayan efectuado durante el año natural anterior.

En consecuencia, para la práctica de la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos se hace necesario establecer el correspondiente procedimiento dirigido a aquellos contribuyentes cuyo domicilio fiscal sea Bizkaia.

ORDEN FORAL 1191/2010, de 7 de mayo, por la que modifica la Orden Foral 385/2010, de 12 de febrero, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado

del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2010, para actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares. (BOB n° 89 de 13-05-2010)

La disposición transitoria primera del Decreto Foral Normativo 3/2010, de 27 de abril, ha establecido, desde el día 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012, la aplicación del tipo impositivo del 7 por 100 —a partir de 1 de julio de 2010, del 8 por 100— a todo tipo de actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares; hasta ahora solo tributaban al citado tipo reducido las obras de albañilería, haciéndolo el resto al tipo general del 16 por 100.

Como consecuencia de lo anterior, el artículo único modifica la Orden Foral 385/2010, de 12 de febrero, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2010, para rebajar los módulos relativos al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a las actividades económicas afectadas por la citada reducción del tipo impositivo.

Con el fin de simplificar los cálculos se ha dispuesto una tabla única que incorpora la reducción de tipos citada distribuida a lo largo de todo el año, evitando de esa forma la utilización de tres tablas, una hasta el 13 de abril, con los módulos del año 2009 sin aumento, otra hasta el 30 de junio con los módulos reducidos y una tercera desde esa última fecha hasta el 31 de diciembre, con la aplicación del tipo del 8 por 100.

Como consecuencia de esta modificación, la disposición adicional primera establece un plazo especial de renunciaciones y revocaciones al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para los titulares de las actividades afectadas.

Las disposiciones adicionales segunda y tercera contienen, respectivamente, las reglas que deben tener en cuenta los sujetos pasivos afectados por la modificación introducida en esta Orden Foral para determinar las cuotas trimestrales y la cuota anual devengada por el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido en 2010.

ORDEN FORAL 1565/2010, de 18 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 2009. (BOB n° 120 de 25-06-2010)

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 2009.

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 presente Orden Foral tiene por objeto regular el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2009, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

ORDEN FORAL 1619/2010, de 23 de junio, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por medio de soporte magnético directamente legible por ordenador. (BOB nº 123 de 30-06-2010)

La Orden Foral 1987/2002, de 1 de julio, aprobó el modelo 349, de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias que se ha venido utilizando hasta la aprobación de la presente Orden Foral, el cual se adaptaba a la regulación prevista en los artículos 78 a 81 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Por medio del Decreto Foral Normativo 2/2010, de 23 de marzo, han sido transpuestas en la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia las Directivas 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008; 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, y 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, del Consejo de la Unión Europea, en el ámbito de la imposición indirecta, de obligada incorporación.

La Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero, modifica el lugar de la prestación de servicios con efectos a partir del 1 de enero de 2010,

introduciendo importantes novedades por lo que se refiere a los estados recapitulativos. Amplía el ámbito subjetivo de los sujetos pasivos y personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo que se deben relacionar en el estado recapitulativo, incluyendo aquellos a quienes hayan prestado servicios que no están exentos del I.V.A. en el Estado miembro en el que la transacción está gravada.

La Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias, establece la obligación de presentar un estado recapitulativo por cada mes natural, en un plazo no superior a un mes y con arreglo a las condiciones que establezcan los Estados miembros.

Asimismo, autoriza a los Estado miembros a determinar las condiciones y límites que permitan a los sujetos pasivos presentar el estado recapitulativo para cada trimestre civil, en un plazo que no exceda de un mes a partir del final del trimestre, siempre que el importe total trimestral de entregas de bienes o prestaciones de servicios no supere determinado límite cuantitativo.

La transposición de las dos Directivas indicadas ha supuesto la modificación de los artículos 78 a 81, ambos inclusive, del Reglamento del Impuesto, por medio de los que se regula la obligación de presentar la Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como su contenido, lugar y plazo de presentación.

Al no haber sido posible la modificación normativa por la que se han transpuesto las mencionadas directivas con anterioridad al 1 de enero de 2010, con fecha 25 de enero se aprobó por la Dirección General de Hacienda la Resolución 2/2010, relativa al contenido y plazos de presentación de la

declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias —modelo 349—, con objeto de arbitrar provisionalmente una solución que sirviera de apoyo normativo a la presentación de este modelo.

ORDEN FORAL 1620/2010, de 23 de junio, por la que se aprueba el modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 123 de 30-06-2010)

La Orden Foral 563/2002, de 19 de febrero, aprobó el modelo 309, que se ha venido utilizando hasta la aprobación de la presente Orden Foral para la presentación de la autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Decreto Foral Normativo 1/2010, de 26 de enero, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, destacando la elevación de los tipos impositivos general y reducido. Ello hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permita recoger las modificaciones realizadas.

Por otra parte, el Decreto Foral Normativo 2/2010 que ha supuesto la trasposición de determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta para adaptarla a la normativa comunitaria, otorga la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, respecto a todos los servicios intracomunitarios que les sean prestados, a las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración. Al obtener tal condición vendrían obligados a presentar

todas y cada una de las autoliquidaciones periódicas del Impuesto. Para evitar esa carga innecesaria se modifica el modelo 309 al objeto de permitir que dichas entidades liquiden el Impuesto mediante la presentación de liquidaciones especiales de carácter no periódico.

ORDEN FORAL 1621/2010, de 23 de junio, 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 y su presentación telemática. (BOB nº 123 de 30-06-2010)

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 consistió 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, modifica el contenido de la misma en relación con los modelos de autoliquidación hasta entonces vigentes, ya que no lleva asociado ingreso ni solicitud de compensación o devolución.

De acuerdo, con lo expuesto, se aprobaron mediante la Orden Foral 195/2009, de 15 de enero, los modelos 322 y 353, uno para su utilización como autoliquidación individual y el otro como au-

toliquidación 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, el Decreto Foral Normativo 1/2010, de 26 de enero, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, destacando la elevación de los tipos impositivos general y reducido. Ello 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 1622/2010, de 23 de junio, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 123 de 30-06-2010)

La Orden Foral 2007/2009, de 19 de enero, aprobó el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual vino a sustituir a los entonces vigentes modelos 300, 320, 330 y 331.

Dicho modelo se debe 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.

Por otra parte, el Decreto Foral Normativo 1/2010, de 26 de enero, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, destacando la elevación de los tipos impositivos general y reducido. Ello hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permita recoger las modificaciones realizadas.

ORDEN FORAL 1623/2010, de 23 de junio, 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, y su presentación telemática. (BOB nº 123 de 30-06-2010)

La Orden Foral 897/2009, de 27 de marzo, aprobó el modelo 308, el cuál viene siendo utilizado para solicitar la devolución de las cuotas soportadas deducibles en la adquisición de medios de transporte afectos por los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera y tributen por el régimen simplificado del Impuesto, 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.

Por otra parte, el Decreto Foral Normativo 1/2010, de 26 de enero, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, destacando la elevación de los tipos impositivos general y reducido. Ello hace necesaria la aprobación de un nuevo 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, que permita recoger las modificaciones realizadas.

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 1624/2010, de 23 de junio, por la que se aprueba el modelo 310 de autoliquidación trimestral en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 123 de 30-06-2010)

La Orden Foral 1252/1998, de 14 de abril, aprobó el modelo 310, que se ha venido utilizando hasta la aprobación de la presente Orden Foral por los sujetos pasivos incluidos en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para la presentación de la autoliquidación trimestral.

Por otra parte, el Decreto Foral Normativo 1/2010, de 26 de enero, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 26/2009,

de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, destacando la elevación de los tipos impositivos general y reducido. Ello hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 310 de autoliquidación trimestral en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permita recoger las modificaciones realizadas.

Resolución 2/2010, de 25 de enero, de la Dirección General de Hacienda, relativa al contenido y plazos de presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias -modelo 349-. (BOB nº 20 de 01-02-2010)

A lo largo de 2008 ha tenido lugar la aprobación de un conjunto de directivas comunitarias cuya tramitación conjunta en las Instituciones Comunitarias ha motivado que sean conocidas con el nombre de "Paquete IVA".

Dado que no ha sido posible la aprobación de la modificación normativa por la que se transponen las citadas directivas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido para adaptarla a la normativa comunitaria antes del 1 de enero de 2010, fecha en la que, como se ha indicado, deben estar ya en vigor las disposiciones de Derecho comunitario referidas, resulta necesario arbitrar provisionalmente, hasta que dicha aprobación tenga lugar, una Resolución relativa al contenido y plazos de presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias -modelo 349-.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

DECRETO FORAL-NORMA 1/2010, de 12 de enero, de modificación de diversos impuestos.

La Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, establece, entre otras cuestiones, un régimen especial de tributación de las citadas sociedades en el Impuesto sobre Sociedades, además de incluir una serie de modificaciones en otros impuestos, en algunos casos relacionadas con las susodichas sociedades y en otras ajenas a las mismas.

Entre las primeras encontramos la modificación relacionada con la inclusión de una exención en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de las operaciones de constitución y aumento de capital de las referidas sociedades.

Entre las segundas, se incluyen modificaciones que afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido y a los Impuestos Especiales.

Por otra parte, la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 incorpora determinadas modificaciones tributarias que también afectan a figuras impositivas concertadas que han de ser reguladas según la normativa aprobada en cada momento por el Estado, como es el caso del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, el Impuesto sobre el Valor Añadido o los Impuestos Especiales.

Con respecto a las modificaciones del IVA cabe mencionar las modificaciones que afectan a la reducción de la base imponible en el supuesto de cuotas incobrables parcial o totalmente (artículo 80.cuatro), o a la determinación de los sujetos pasivos cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero (artículo 84.uno,

número 2º, letra d), o a la determinación de los tipos impositivos reducidos del 7 y del 4 por 100, para los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, y para los mismo arrendamientos cuando se trate exclusivamente de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, respectivamente (artículo 91). Así mismo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido se elevan los tipos impositivos general y reducido del Impuesto, que pasan del 16 y 7 por ciento al 18 y 8 por ciento, respectivamente. Esta medida se adopta con efectos a partir del segundo semestre del año 2010. A resultas de esta modificación, también se incorpora un cambio en los porcentajes de compensación aplicables en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Con respecto a las modificaciones de los Impuestos Especiales, cabe citar las referidas a los epígrafes para la aplicación tipos impositivos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, afectando en concreto a la clasificación de las motocicletas, en función de su volumen de emisión de CO₂.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en los artículos 21, 26, 30 y 33 la concertación de determinados tributos en los cuales las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, con alguna peculiaridad en algunos casos.

Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa las modificaciones incluidas en las Leyes 11/2009 y 26/2009 anteriormente mencionadas. Este es el objeto del presente Decreto Foral-Norma.

DECRETO FORAL-NORMA 3/2010, de 4 de mayo, por el que se introducen modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en el artículo 26 la concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, a excepción de la aprobación de los modelos que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y los plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

El Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, introduce modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Dichas modificaciones tienen como propósito recuperar la actividad en el sector de la construcción por la vía, fundamentalmente, del impulso fiscal a la actividad de la rehabilitación de viviendas, y con el objetivo adicional de contribuir a la eficiencia y ahorro energético.

Las modificaciones introducidas permiten: en primer lugar, la reducción proporcional, por parte de las empresas, de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, flexibilizando los requisitos para recuperar el impuesto en el caso de impago de las facturas, y acortando los plazos en el caso de las empresas de menor dimensión; en segundo lugar, la aplicación del tipo impositivo reducido para todo tipo de obras de mejora y rehabilitación de la vivienda realizadas hasta el

31 de diciembre de 2012, además de ampliar el concepto de rehabilitación estructural a efectos del impuesto, a través de una definición de obras análogas y conexas a las estructurales, que permite reducir los costes fiscales asociados a la actividad de rehabilitación; y en tercer y último lugar, aplicar un tipo impositivo superreducido, del 4 por ciento, a los servicios de atención a la dependencia prestados por las empresas integradas en el sistema de autonomía y atención a la dependencia, mediante plazas concertadas en centros o residencias o previo concurso público para su prestación.

Las modificaciones introducidas surten efecto a partir del 14 de abril de 2010, esto es, con efecto inmediato. Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa las modificaciones incluidas en el Real Decreto-ley anteriormente mencionado, lo que se lleva a cabo mediante el presente Decreto Foral-Norma.

DECRETO FORAL 12/2010, de 18 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el del Impuesto sobre Sociedades, aprobados por el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, y el Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio.

El presente Decreto Foral tiene por objeto la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, y del Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Su estructura consta de dos artículos y una disposición final única, que regula la entrada en vigor del Decreto Foral.

En cuanto a las modificaciones introducidas, son las siguientes:

En cuanto al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, se trata de aprobar una exención para que no tributen determinadas ayudas otorgadas por las Administraciones públicas, entre las que destacan las ayudas concedidas para la adquisición de vehículos, dentro del denominado Plan 2000 E, así como otro tipo de ayudas denominadas Planes Renove para la adquisición, entre otros artículos, de ventanas, electrodomésticos y calderas con el objetivo de promover el ahorro energético. Esta medida surtirá efectos a partir del 1 de enero de 2009.

En cuanto al Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, las modificaciones son dos:

Por un lado, se modifica el artículo 32, que regula el procedimiento para la solicitud, ante la Sociedad para la Promoción y Reconversión Industrial (SPRI), del informe motivado que emite dicha entidad para la aplicación de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación, tanto tecnológica como no tecnológica.

El objetivo no es otro que adecuar el procedimiento de solicitud de dicho informe al procedimiento de solicitud de ayudas directas que concede la SPRI, de forma que resulte posible para el contribuyente tramitar ambas solicitudes al mismo tiempo y de una forma más sencilla.

Por otro lado, se efectúa la correspondiente adaptación del artículo 54 del Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que regula las excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta, para introducir una nueva salvedad, relacionada con la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores.

Con arreglo a lo dispuesto en la disposición final única, la modificación entra en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, sin perjuicio de la modificación sobre retenciones, que surtirá efectos desde el 20 de enero de 2010, y la relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que surtirá efectos a partir del 1 de enero de 2009.

ORDEN FORAL 218/2010, de 11 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 y de la exacción del recurso cameral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, correspondientes al período impositivo 2009, regulándose el plazo y los lugares de presentación.

La finalización del año 2009 ha supuesto, como en años precedentes, el cierre del período impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el consecuente devengo del Impuesto, que con carácter general se produce el 31 de diciembre. Y como en años precedentes, corresponde ahora a los obligados tributarios liquidar este Impuesto.

Sin embargo, a diferencia de los años precedentes, la finalización del año 2009 no ha supuesto el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio, toda vez que la disposición derogatoria primera de la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias, ha derogado con efectos desde el 1 de enero de 2009, la Norma Foral que regulaba el Impuesto sobre el Patrimonio (aunque se mantienen en vigor las normas del Impuesto que sirven para completar remisiones o referencias de otras disposiciones). La supresión de esta obligación tributaria constituye pues, la novedad más destacable de la presente campaña, y supone la eliminación de la

presente Orden Foral de campaña de toda referencia a la presentación de autoliquidaciones por el citado Impuesto derogado.

Centrándonos ya en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, son numerosas las modificaciones que, con efectos en el año 2009, 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.

La escala del Impuesto, la reducción por tributación conjunta y las deducciones general, por ascendientes y por edad, se han determinado en 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, y ha supuesto la deflactación de la tarifa y el incremento de los importes de las reducciones y deducciones. En el caso de la deducción por ascendientes, la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias, ha incluido un ajuste técnico en el precepto.

Por lo que respecta a la deducción por descendientes, aunque en un primer momento su cuantía fue fijada también por la Norma Foral 9/2008 a la que hemos hecho referencia, su cuantía definitiva fue fijada por la Norma Foral 1/2009, de 17 de marzo, que modificaba, entre otras, la Norma Foral 10/2006 antes citada.

En el caso de las deducciones por discapacidad y por dependencia, ambas han sido modificadas por las Normas Forales 9/2008, 1/2009 y 4/2009 citadas anteriormente. En ambos casos, la Norma Foral 1/2009 ha supuesto un incremento sustancial de los importes de las deducciones respecto a las que previamente se habían fijado en la Norma Foral 9/2008. Por lo que respecta a la Norma Foral 4/2009, ésta ha incorporado modificaciones de

carácter técnico en determinados aspectos de la deducción por discapacidad, y una nueva configuración y redacción de la deducción por dependencia, cuya novedad más destacable es la eliminación del requisito de que la persona en situación de dependencia debiera ser mayor de 60 años.

Por lo que a la deducción por adquisición de vivienda habitual se refiere, la disposición adicional primera de la Norma Foral 1/2009 amplía de 6 a 8 años el plazo para proceder a la inversión del saldo depositado en cuentas vivienda en aquellos casos cuyo plazo de materialización finalice entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2010. La disposición adicional segunda de la Norma Foral 4/2009, por su parte, amplía a 8 años el plazo para proceder a la inversión del saldo depositado en cuentas vivienda cuyo plazo de materialización finalice entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2011, y a 7 años en aquellos casos cuyo plazo finalice entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2012.

Al margen de las expuestas, las Normas Forales 1/2009 y 4/2009 antes citadas, introducen otras modificaciones, entre las que cabe destacar las que se exponen a continuación:

- La ampliación de la exención de las prestaciones por incapacidad permanente de la Seguridad Social, que en el caso de las prestaciones por incapacidad permanente total se extiende a todos aquellos contribuyentes con edad superior a 55 años que no perciban otros rendimientos del trabajo distintos de los previstos en el artículo 18.a) de la Norma Foral del Impuesto, o rendimientos de actividades económicas, incluyéndose matizaciones respecto a la consideración de otros rendimientos del trabajo y al supuesto de percepción por primera vez de la prestación.
- Se incluye la posibilidad de integrar al 40 por 100 la totalidad o una parte de los rendimientos percibidos en concepto de rendimientos del trabajo, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente. El Decreto Foral 20/2009, de 16 de junio, modifica el Reglamento del Impuesto para concretar que este porcentaje de integración será de aplicación respecto a las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, limitando la aplicación del citado porcentaje de integración a los primeros 60.000 euros.
- Se debe computar en concepto de rendimiento íntegro del capital inmobiliario procedente de la cesión de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, el importe que perciba el arrendador, en vez del importe que debiera percibir.

Por lo que se refiere a las modificaciones introducidas a nivel reglamentario debemos aludir, en primer lugar, al Decreto Foral 84/2008, de 23 de diciembre, en el que, además de establecer la tabla de retenciones del trabajo, se aprobaban los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2009 a efectos del cálculo de las ganancias o pérdidas en supuestos de transmisiones de elementos patrimoniales.

El Decreto Foral 20/2009, de 16 de junio, al que se ha aludido anteriormente en relación con la integración al 40 por 100 de determinados rendimientos del trabajo, incorporaba otras medidas como la actualización de la relación de disposiciones normativas reguladoras de las ayudas públicas exentas prestadas por las Administraciones públicas territoriales y como un ajuste técnico en el ámbito de los rendimientos del trabajo derivados de opciones sobre acciones.

El Decreto Foral 40/2009, de 23 de diciembre, que entre otras disposiciones, modifica el Reglamento del Impuesto, incorpora las siguientes medidas destacables con efectos 1 de enero de 2009:

- Se añaden dos nuevas ayudas públicas exentas: La ayuda económica para la inclusión social regulada en el Decreto Foral 29/2009, de 28 de julio, y la renta básica de emancipación de los jóvenes, regulada en el Real Decreto 1472/2007, de 2 de noviembre.
- Se elimina de entre los gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario no procedentes de vivienda los saldos de dudoso cobro, habida cuenta que, mediante una modificación que anteriormente se ha mencionado, en la Norma Foral del Impuesto se había consagrado el «criterio caja» en estos supuestos. Paralelamente, se incluye un ajuste técnico en la regulación de los gastos deducibles de rendimientos del capital mobiliario derivados de la prestación de asistencia técnica, arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos, al objeto de mantener la posibilidad de deducir los saldos de dudoso cobro en estos supuestos.
- Se adecúa el precepto regulador de la acreditación del grado de dependencia a las modificaciones de la Norma Foral del Impuesto respecto a esta deducción. Además se suprime, por haber perdido su virtualidad, un apartado del citado precepto que estaba dirigido a personas que, habiendo sido valoradas como dependientes con arreglo a la Escala Sakontzen, fueran calificadas como personas autónomas en virtud del Baremo de Valoración de la Dependencia.
- Relacionado igualmente con la deducción por dependencia, se deroga por haber perdido

también su virtualidad, la disposición transitoria segunda del Reglamento del Impuesto, dirigida a personas que, habiendo sido valoradas como dependientes con arreglo a la Escala Sakontzen, continuaran sin ser valoradas con arreglo al Baremo de Valoración de la Dependencia.

- Por lo que respecta a la exención por reinversión en vivienda habitual, se amplía de dos a tres años el plazo para vender la antigua vivienda habitual, en el supuesto de adquisición de una nueva vivienda habitual y posterior transmisión de la anterior, siempre que la adquisición de la nueva se haya llevado a cabo entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010. Esta es una medida continuadora de aquella que incorporó el Decreto Foral 84/2008 mencionado anteriormente, para ampliar el plazo de reinversión cuando la adquisición de la vivienda se hubiera efectuado entre el 1 de enero de 2006 y el 31 de diciembre de 2008.

En el ámbito de las actividades económicas cuyo rendimiento neto se calcula con arreglo a la modalidad de signos, índices o módulos, la Orden Foral 1.113/2008 de 17 de diciembre, ha establecido 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. No obstante, la Orden Foral 77/2009, de 5 de febrero, ha modificado la cuantía del nuevo módulo de máquinas auxiliares de apuestas que la Orden Foral 1.113/2008 había incluido en las actividades de hostelería, y ha incorporado una bonificación del 90 por 100 al rendimiento asignado a dicho módulo.

Por lo que se refiere a la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas, en la presente campaña no hay novedades reseñables, de forma que se mantienen las tres modalidades de presentación, esto es, la propuesta de autoliquidación suscrita o confirmada (en adelante modalidad confirmada), la modalidad mecanizada y la ordinaria, con los requisitos establecidos para cada una de ellas, así como las diferentes formas de presentación previstas para la modalidad ordinaria.

Por último, hay que hacer referencia al deber de autoliquidación de la exacción del recurso cameral permanente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispuesto por la Norma Foral 22/1993, de 28 de diciembre, por la que se establece y regula el recurso cameral permanente, y por el Decreto Foral 14/1996, de 12 de marzo, aprobando a tal efecto en la presente Orden Foral los modelos, en soporte papel, en los que hay que realizarla. En este sentido, el artículo único del citado Decreto Foral habilita al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas para fijar la forma, lugar y plazos en que se realizará la referida autoliquidación.

ORDEN FORAL 529/2010, de 14 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.

Finalizado el ejercicio 2009, 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 2009.

Por lo que respecta a la normativa de aplicación, se han aprobado diversas disposiciones que han introducido cambios sustanciales en la normativa del impuesto. Las normas aprobadas han sido las siguientes:

- 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.
- Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias.
- Decreto Foral 26/2009, de 28 de julio, por el que se modifica el Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Las novedades normativas más destacables contenidas en las citadas disposiciones son las siguientes:

- 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 regula la posibilidad de practicar libertad de amortización para elementos nuevos inmovilizados adquiridos en los años 2009 y 2010, como medida para favorecer al entramado empresarial ante la presente crisis económica.
 - Con este mismo objeto, se reduce a 6 meses el plazo para considerar deducibles, a efectos de este impuesto, las pérdidas por posibles insolvencias de los deudores, como respuesta a una creciente tendencia de la morosidad.
 - Se determina como órgano competente para la emisión de los informes motivados para practicarse las deducciones por actividades investigación y desarrollo e innovación, a la SPRI, entidad dependiente del Departamento de Industria, Innovación, Comercio y Turismo del Gobierno Vasco.
 - Se desarrolla y se introducen mejoras técnicas con respecto a la deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.
 - Se da nueva redacción a la deducción por activos no corrientes nuevos, en aras a ofrecer mayor seguridad jurídica a los contribuyentes. Así mismo, se ha mejorado su contenido introduciendo ciertos aspectos técnicos, así como determinadas correcciones derivadas de la entrada en vigor de los nuevos planes generales de contabilidad.
 - Se modifica el concepto de pequeña y mediana empresa, con el objeto de mejorar su redacción e introducir ciertas mejoras técnicas, así como un mayor acercamiento al concepto recomendado por la Unión Europea.
 - Se introducen una serie de modificaciones técnicas como la relativa a los grupos consolidados, que supone el diferimiento de las eliminaciones e incorporaciones derivadas de la salida del grupo para casos en los que una entidad deje de pertenecer a un grupo fiscal para incorporarse seguidamente a otro.
 - Una de las novedades más destacables que se han aprobado para el año 2009 consiste en el desarrollo reglamentario del artículo 16 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, que regula las operaciones vinculadas. En dicho desarrollo se regulan diferentes aspectos como el análisis de comparabilidad, el ajuste secundario o los acuerdos de valoración previa. También se desarrolla la obligación de documentación de estas operaciones, si bien dicha documentación no será exigible, en los términos previstos en el Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, durante los períodos impositivos a los que afecta esta campaña.
- Estas modificaciones incorporadas tanto a la Norma Foral 7/1996, del Impuesto sobre Sociedades, como al Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento 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 periodo impositivo se haya iniciado entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año 2009.
- Al margen de las novedades derivadas de las modificaciones normativas incorporadas, este año apenas existen cambios con respecto a 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.

Tras la generalización, hace dos años, de la vía telemática como sistema de presentación de las autoliquidaciones, y la ampliación, el año pasado, del número de contribuyentes que debían utilizar esta vía de presentación, este año están nuevamente obligados a presentar por vía telemática 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 setiembre, 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.

Los sujetos pasivos o contribuyentes, para acreditar la presentación de la autoliquidación, el mismo día de la transmisión del fichero o el día siguiente, y previa validación, podrán 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 emplearán 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 mantiene el sistema de la anterior campaña, sin 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 tendrá 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 con-

tribuyentes 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 la consolidación de la vía telemática para su presentación, utilizando un formulario que se rellenará directamente desde ogasunataria, para su transmisión directa desde dicho portal.

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (ENERO-JUNIO 2010)

1. FISCALIDAD DEL AHORRO

1.1 Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro.

2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

2.1 Informe semestral del Grupo de Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

3.1 Aplicación optativa y temporal de la inversión del sujeto pasivo del IVA en el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

3.2 Normas simplificadas para la facturación del IVA.

3.3 Reglamento relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA. Eurofisc.

4. IMPUESTOS ESPECIALES

4.1 El Consejo actualiza las normas sobre los impuestos especiales que gravan los cigarrillos y demás productos del tabaco.

4.2 El Sistema informatizado de Control de Movimientos de Impuestos Especiales entra en funcionamiento.

5. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

5.1 El Consejo adopta la Directiva sobre la asistencia mutua en materia de cobros de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

5.2 Se sigue debatiendo la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

5.3 Lucha contra el fraude fiscal con terceros países: Liechtenstein, Andorra, Mónaco, San Marino y Suiza.

6. PUBLICACIONES, CONSULTAS PÚBLICAS y CONVOCATORIAS

1. FISCALIDAD DEL AHORRO

1.1 Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro.

La propuesta de Directiva¹ del Consejo de 13 de noviembre de 2008 por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses² (conocida como la "Directiva de fiscalidad del ahorro"), no ha conseguido ser adoptada por el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (ECO-FIN) durante el primer semestre de 2010.

Esta propuesta forma parte de un paquete de medidas que pretenden fomentar la buena gobernanza fiscal, es decir, la transparencia e intercambio de información fiscal entre Estados, y que incluye las modificaciones que refuerzan las directivas relacionadas con la cooperación administrativa³, con la recuperación de impuestos⁴ y la negociación de acuerdos de lucha contra el fraude con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza.

Todo el paquete había permanecido bloqueado

¹ COM (2008) 727 de 13.11.2008. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0727:FIN:ES:PDF>

² Directiva 2003/48/CE de 03.06.2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DO L n° de 157 26.06.2003.

³ COM(2009) 29 de 2.2. 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>

⁴ Propuesta de Directiva sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, finalmente adoptada por el Consejo de Economía y Finanzas (ECO-FIN) del 16 de marzo de 2010.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0028:FIN:Es:PDF>

durante 2009 por la oposición de Luxemburgo y Austria, únicos países de la UE que mantienen el secreto bancario. En este contexto, la Presidencia española⁵ asumió la adopción de este paquete como una de las prioridades en su programa de trabajo⁶. Sin embargo, solamente la modificación de la Directiva sobre asistencia mutua en la recaudación e impuestos ha salido adelante durante su mandato.

La Directiva 2003/48/CE estableció la obligatoriedad de intercambiar información entre los Estados miembros a fin de permitir que el pago de intereses efectuados en un Estado miembro a favor de residentes en otros Estados miembros se realice de conformidad con las disposiciones legislativas estatales de residencia fiscal. De esta manera, se evitaría que los contribuyentes pudieran aprovechar la libre circulación de capitales y la falta de coordinación entre las administraciones fiscales nacionales para eludir el gravamen sobre los intereses percibidos en un Estado miembro distinto del de residencia.

Sin embargo, la Directiva estableció que durante un periodo transitorio, Bélgica, Austria y Luxemburgo (que eran en ese momento los tres países de la UE que contaban con secreto bancario), podrían sustituir el intercambio de información por la aplicación de una retención en la fuente de los rendimientos del ahorro del 15% durante los tres primeros años del periodo de transición, del 20% durante los tres años siguientes y del 35% posteriormente.

Bélgica renunció al régimen transitorio y comenzó el intercambio automático de información a partir del 1 de enero de 2010, pero Austria y Luxemburgo siguen ejerciendo su bloqueo. Su posición se centra en dos cuestiones:

⁵ España ha asumido la Presidencia de la Unión Europea durante el primer semestre de 2010.

⁶ Programa de trabajo del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE durante la Presidencia española. <http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/10/st05/st05036.es10.pdf>

- el fin del periodo transitorio significa el fin del secreto bancario. La Directiva 2003/48/CE estableció que el periodo de transición duraría hasta que Suiza, Andorra, Liechtenstein, Mónaco y San Marino garantizaran un intercambio efectivo y completo de información, **previa petición**, respecto de los pagos de intereses, y hasta que el Consejo convenga por unanimidad que los Estados Unidos se comprometen a intercambiar información, **previa petición**, según el Acuerdo modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). A partir de ese momento, los Estados sujetos al régimen de transición se verían obligados a la aplicación del intercambio **automático** de información recogido en la Directiva sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro (y por tanto a abolir así el secreto bancario).

Austria y Luxemburgo exigen que se mantenga la fase transitoria hasta que Suiza acepte el intercambio automático de información entre autoridades fiscales, ya que si no, ellos se verían obligados a intercambiar información de forma automática, mientras que Suiza, su principal competidor, sólo cuando fuera solicitada.

- aplicar las modificaciones a terceros países. Austria y Luxemburgo quieren que la Directiva sólo se aplique en su forma modificada si las mismas medidas o medidas equivalentes son aplicadas por Suiza, Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y diez territorios dependientes y asociados de Países Bajos y de Reino Unido.

Las modificaciones que recoge esta propuesta de Directiva tienen su base en el informe sobre la aplicación de la Directiva 2003/48/CE que presentó

la Comisión el 15 de septiembre de 2008⁷, donde se pusieron de manifiesto algunas lagunas que era necesario cubrir para asegurar una imposición más efectiva.

Así, se amplía el ámbito de aplicación objetivo, con un mayor número de rentas sujetas y el subjetivo, incorporando entidades e instrumentos jurídicos cuyos beneficiarios son personas físicas. En concreto:

- en cuanto a la definición de **“rendimientos de ahorro en forma de intereses”**, la nueva propuesta amplía el ámbito de aplicación para gravar todos los ingresos y productos de ahorro que generen intereses o ingresos equivalentes, incluyendo los títulos que tienen un rendimiento definido con antelación, los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OPCVM) y las prestaciones procedentes de un contrato de seguro de vida equiparable directamente a los OPCVM y los rendimientos equivalentes procedentes de valores considerados por el inversor equiparables a créditos;
- en cuanto a la definición de **“beneficiario efectivo”**, se amplía la definición inicial de persona física para incluir los pagos de intereses realizados a entidades o instrumentos jurídicos en manos de personas físicas (como fideicomisos, fundaciones y sociedades de inversión) que perciben ingresos en beneficio de personas que residen en un Estado miembro, evitando así la elusión de la aplicación de la Directiva acudiendo a estas construcciones jurídicas;
- en cuanto a la definición de **“agente pagador”**, se extiende su aplicación a estructuras

⁷ La Directiva 2003/48/CE preve en su artículo 18 la elaboración de un informe sobre su aplicación cada 3 años.

intermedias que no están gravadas, como ciertos tipos de fideicomisos y sociedades personales, y que como agente pagador en el momento de la recepción, tendrían que aplicar la Directiva cuando reciban pago de intereses de un operador económico de entrada- tenga o no sede en la UE-, siempre que el beneficiario efectivo resida en un Estado de la UE.

El borrador de Directiva se basa en los artículos 115 y 289, párrafo 2, del Tratado de Funcionamiento de la UE, en virtud de los cuales se requiere unanimidad para su adopción por parte del Consejo, previa consulta al Parlamento Europeo.

2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

2.1 Informe semestral del Grupo de Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial.

El Grupo de Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial presentó su informe de progreso semestral ante el ECOFIN el 8 de junio de 2010⁸.

El Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial es un documento no vinculante adoptado por el ECOFIN de 1 de diciembre de 1997, según el cual los países que lo adoptan se comprometen a desmantelar sus medidas fiscales que implican competencia fiscal perniciosa (rollback) y a evitar la implantación de nuevas medidas fiscales que impliquen competencia fiscal perniciosa (standstill).

El ECOFIN, en su reunión de 9 de marzo de 1998, estableció el Grupo de Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial para determinar qué medidas fiscales recaerían bajo el ámbito del Código de Conducta. El Grupo elabora un informe semestral

⁸⁾ Doc. 10033/10 FISC 47, Informe del Grupo de Trabajo de Código de Conducta empresarial al Consejo ECOFIN, de 25 de mayo de 2010. <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/10/st10/st10033.en10.pdf>

sobre sus actividades que presenta cada semestre ante el ECOFIN.

El Grupo se reunió el 4 de marzo y el 20 de mayo bajo la Presidencia española. En la reunión de 4 de marzo, presentó su programa de trabajo para el primer semestre de 2010, en el que se acordó trabajar sobre las siguientes áreas:

- nueva ronda de notificaciones sobre desmantelamiento de medidas fiscales perniciosas;
- nueva ronda de notificaciones para evitar el establecimiento de nuevas medidas fiscales perniciosas;
- continuar el trabajo para evitar el establecimiento de nuevas medidas fiscales perniciosas;
- discusión de aspectos sustanciales del Paquete de trabajo del Grupo, en particular: anti-abuso; prácticas administrativas; y conexiones con terceros países.

El Grupo de Trabajo solicitó a los Estados miembros un informe sobre sus progresos en cuanto al desmantelamiento de medidas fiscales perniciosas desde la última ronda de notificaciones en primavera de 2009. El Grupo fue informado de los progresos en Polonia, donde dos regímenes fueron calificados de perniciosos.

En cuanto al trabajo para evitar el establecimiento de nuevas medidas fiscales perniciosas, el Grupo de Trabajo identificó las siguientes medidas que necesitan ser discutidas:

- **Países Bajos: Interest Box.**
Se cierra el caso, ya que en la reunión del 4 de marzo los Países Bajos declararon que

habían abandonado definitivamente la introducción del Interest Box.

- **Reino Unido, Jersey: Zero-Ten Corporate Tax Regime**

- **Reino Unido, Isla de Man: Nueva legislación fiscal**

Con respecto a estos dos puntos, el grupo solicitó a los Servicios de la Comisión Europea que preparen descripciones de estas medidas acordadas con el Reino Unido.

- **Reino Unido, Guernsey: Zero-Ten Corporate Tax Regime**

El Grupo quedó satisfecho con la declaración de Guernsey de proceder a una revisión planificada del régimen bajo la presunción de un 10% como tipo general del impuesto sobre sociedades. El Reino Unido acordó mantener informado al respecto al Grupo de trabajo.

En referencia a la nueva ronda de notificaciones para evitar el establecimiento de nuevas medidas fiscales perniciosas, el Grupo de Trabajo solicitó a los Estados miembros un informe sobre los progresos realizados desde la última ronda de notificaciones en la primavera de 2009.

El Grupo fue informado de cuatro nuevas medidas:

- **Bulgaria: remisión del impuesto sobre sociedades para los productores agrícolas.**

El Grupo acordó que esta medida se analizaría cuando el actual procedimiento de ayuda de Estado sea completado.

- **Hungría: Determinación de impuesto base para los pagos de intereses recibidos del exterior.**

Con respecto a este punto, el grupo solicitó a los Servicios de la Comisión Europea que preparen descripciones de estas medidas acordadas con Hungría.

- **Eslovenia: Desgravación de impuestos en la región de Pomurje.**

El Grupo solicitó a la Comisión que iniciara contactos bilaterales con Eslovenia para recibir la información adicional necesaria y que reportara esta información al Grupo.

- **Otros:**

Francia y Países Bajos acordaron facilitar información a la Comisión sobre los progresos en sus territorios ultramarinos para facilitar las discusiones con el Grupo, en caso de que fuera necesario.

Sobre la **legislación de Chipre** referente a la fiscalidad de los intereses y la exención de participación (exención impositiva sobre los dividendos provenientes de subsidiarias que reúnan ciertas condiciones), Chipre acordó facilitar información a la Comisión para facilitar las discusiones con el Grupo, si fuera necesario.

En relación al Paquete de trabajo del Grupo, durante la Presidencia sueca⁹ el Grupo de Trabajo concluyó sus discusiones sobre la transparencia y el intercambio de información en el área de los precios de transferencia.

En el primer semestre de 2010, continuó con el resto de asuntos del paquete de Trabajo:

1. Anti-abuso

El establecimiento de un sub-grupo de Código

⁹ Suecia presidió la UE durante el segundo semestre de 2009.

de Conducta sobre fiscalidad empresarial que se dedicase a tratar específicamente los asuntos anti-abuso fue acordado en el ECOFIN el 7 de julio de 2009. Este subgrupo, tal y como se establecía en el informe¹⁰ preparado por el Grupo de Trabajo de Código de Conducta, se ocupa de las transferencias de beneficios entrantes y salientes de la UE, así como de los desajustes entre sistemas fiscales, en especial aquellos referidos al trato de entidades híbridas y a los préstamos participativos.

Las conclusiones de este subgrupo fueron remitidas en un informe¹¹ al Grupo de Código de Conducta, que las discutió en su reunión de 20 de mayo de 2010.

En cuanto a las transferencias de beneficios entrantes, el Grupo estuvo de acuerdo en que existe un problema con respecto a los beneficios procedentes de países de fuera de la UE que se reciben en la UE -bien directamente en el Estado miembro de recepción, bien a través de diferentes Estados miembros hasta llegar al Estado miembro de recepción- cuando dicho ingreso no ha sido gravado en el país de origen o ha sido objeto de un gravamen en origen a un tipo bajo.

En este caso, existe el riesgo de abuso, dado que la filial residente en el país no perteneciente a la UE podría evitar el impuesto utilizando el Acuerdo de Doble Imposición más conveniente. El ingreso circulará libremente dentro de la UE sin retención, bajo la Directiva Matriz-Filial¹², llegando libre de impuestos a su destino final.

¹⁰ 10200/1/09 FISC 69: <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/09/st10/st10200-re01.en09.pdf>

¹¹ 9779/10 FISC 43: Informe del Subgrupo de Código de Conducta empresarial: <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/10/st09/st09779.en10.pdf>

¹² 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. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:ES:HTML>

El Grupo decidió que tiene que continuar su trabajo en este ámbito bajo la Presidencia belga.

En cuanto a las transferencias de beneficios al exterior de la UE, algunos Estados miembros afirmaron que existe un problema al repartir dividendos desde un Estado miembro a un tercer país, si ese Estado miembro quiere aplicar una retención.

Si la sociedad quiere evitar la retención, podría canalizar sus dividendos hacia otro país donde no se aplique la retención. El dividendo quedaría libre de impuestos, dado que bajo la Directiva Matriz-Filial puede ser transferido sin gravar a otro Estado miembro, y de ahí circular libre de impuestos al país tercero. El Grupo estuvo de acuerdo en que no existe una solución satisfactoria a este problema en el marco del Código de Conducta.

2. Prácticas administrativas

Continuando el trabajo empezado bajo la presidencia sueca, el Grupo discutió los asuntos de prácticas administrativas, concentrándose en los siguientes dos puntos.

Definir e identificar normas perniciosas, con vistas a distinguir mejor algunas prácticas generales administrativas de las normas perniciosas.

El Grupo concluyó que los criterios para determinar la perniciosidad de una práctica administrativa son los 5 que figuran en el Párrafo B del Código de Conducta. El Grupo acordó que se necesita seguir con el trabajo bajo la Presidencia belga.

Mejoras en la transparencia.

En este aspecto, el Grupo acordó las siguientes dos orientaciones:

- *“Cuando un Estado miembro acepta una interpretación o aplicación avanzada de una disposición legal para una situación específica o transacción de un contribuyente individual, los procedimientos subyacentes deberán ser incorporados en un marco administrativo y legal transparentes, esto es, legislación pública u orientaciones administrativas”*
- *“Cuando la interpretación o aplicación avanzada de una disposición legal para una situación específica o transacción de un contribuyente individual sea acorde con una aplicación horizontal en situaciones similares, la interpretación o aplicación debería ser publicada o reflejada en la actualización de las orientaciones, o ser hecha pública de alguna otra manera”*

3. Relaciones con terceros países

Continuando con el trabajo llevado a cabo durante la Presidencia sueca, el Grupo discutió los siguientes puntos:

- El Grupo realizó una labor de identificación de los terceros países a los que habría que dar preferencia, acordando que deberían ser los países vecinos con potenciales regímenes fiscales perniciosos, esto es, Suiza y Liechtenstein.
El Grupo recomienda que el Consejo invite a la Comisión a comenzar diálogos con estos países para averiguar hasta qué punto estarían dispuestos a suscribir los criterios del Código de Conducta, y que se le informe sobre el progreso de estos diálogos.
- En relación a las negociaciones para incluir una disposición de buena gobernanza fiscal en línea con lo aprobado por el ECOFIN de

mayo de 2008, el Grupo pidió a la Comisión que hiciera sus propias valoraciones y le informara. La Comisión informó sobre los países con los que las negociaciones estaban más avanzadas, Corea del Sur y Ucrania.

El Grupo consideró que hay que continuar con el trabajo, pero que dado que la revisión rápida sobre los sistemas de estos países no había generado dudas, no sería necesario hacerles una revisión bajo los criterios del Código de Conducta.

El ECOFIN en su reunión de 8 de junio de 2010 instó al Grupo de Conducta a continuar su trabajo y presentar un informe de su progreso antes del fin de la Presidencia belga en diciembre de 2010.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- #### 3.1 Aplicación optativa y temporal de la inversión del sujeto pasivo del IVA en el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Introducción

El pasado mes de marzo se aprobó la Directiva 2010/23/UE, 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 aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas prestaciones de servicios susceptibles de fraude. Esta Directiva permite a los Estados miembros aplicar, sobre una base voluntaria y temporal, un mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA a la transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

El objetivo de esta medida es impedir ciertas formas de fraude del IVA, en particular lo que se conoce como fraude carrusel. Este tipo de fraude suele organizarse en una serie de entregas en las que unos

mismos bienes circulan varias veces de unos Estados miembros a otros sin que se pague el IVA a las autoridades fiscales. Aplicando el principio de inversión, la directiva permitirá que, hasta el 30 de junio de 2015, la responsabilidad por el pago del IVA sobre los derechos de emisión sea transferida del suministrador (a quien se le exige normalmente, según las normas comunitarias) al consumidor.

La Directiva nace de una propuesta de la Comisión que cubre, además del comercio de derechos de emisión de CO₂ y otros gases de efecto invernadero, los teléfonos móviles y dispositivos de circuitos integrados, que están también expuestos al fraude carrusel. El Consejo continuará trabajando estos elementos de la propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo lo antes posible.

Los Estados miembros que permiten actualmente el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el caso de los teléfonos móviles y dispositivos de circuitos integrados podrán continuar haciéndolo hasta que se logre un acuerdo sobre una nueva norma comunitaria.

La propuesta inicial de la Comisión hacía referencia también a una tercera categoría a la que aplicar la inversión del sujeto pasivo: perfumes o metales preciosos (p.ej., platino), que parecen haberse convertido en blancos del fraude, por lo que la Comisión consideraba oportuno incluirlos igualmente en la Directiva. El texto finalmente aprobado solamente ha recogido la primera categoría relativa al comercio de derechos de emisión de gases, a la espera de nuevos acuerdos en el Consejo en lo que se refiere a las otras dos categorías.

Contenido de la Directiva

Dada la gravedad del fraude al IVA, los Estados miembros podrán aplicar, con carácter temporal, un mecanismo en virtud del cual la obligación de pagar

el IVA se traspase a la persona destinataria de la transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

La introducción de ese mecanismo dirigido de forma selectiva a dichos servicios que, según la experiencia reciente son particularmente susceptibles de fraude, frente a su aplicación generalizada, no debe ir en detrimento de los principios fundamentales del sistema del IVA, tales como el pago fraccionado.

Hasta el 30 de junio de 2015 y por un período mínimo de dos años, los Estados miembros podrán establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de la transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Los Estados miembros comunicarán a la Comisión la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo al introducirlo, y le facilitarán la siguiente información:

- declaración sobre el alcance de la disposición de aplicación del mecanismo y descripción pormenorizada de las medidas de acompañamiento, incluidas cualesquiera obligaciones de información impuestas a los sujetos pasivos y medidas de control;
- criterios de evaluación que permitan comparar las actividades fraudulentas antes y después de la aplicación del mecanismo, las actividades fraudulentas en relación con otros servicios antes y después de la aplicación del mecanismo, así como cualquier aumento de otros tipos de actividades fraudulentas antes y después de la aplicación del mecanismo;
- fecha de inicio y período de vigencia de la disposición de aplicación del mecanismo.

Contexto

Al ser el fraude del IVA un problema importante de cara al correcto funcionamiento del mercado interior y suponer una amenaza para los ingresos tributarios de los Estados miembros, algunos de estos han solicitado autorización al Consejo, en virtud del artículo 395 de la Directiva del IVA¹³, para adoptar medidas excepcionales y combatir así las tramas de fraude a través de un sistema selectivo de inversión del sujeto pasivo aplicable a un sector particularmente vulnerable al fraude o a determinados bienes.

En este contexto, la forma más común de evasión consiste en que un proveedor censado a efectos de IVA factura unas entregas y desaparece sin declarar ese IVA, pero dejando al cliente (que también es un sujeto pasivo) en posesión de una factura válida para deducción. De esta forma, la Hacienda no percibe el IVA por la entrega, pero debe permitir que el siguiente operador de la cadena deduzca el IVA soportado. En algunos casos, este fenómeno se ha convertido en lo que se conoce como fraude intracomunitario del operador desaparecido, que representa un ataque organizado al sistema del IVA y se aprovecha de que el proveedor tiene derecho a la devolución del IVA soportado cuando su subsiguiente entrega a un sujeto pasivo de otro Estado miembro está exenta. Además, estos fraudes suelen organizarse en una serie de entregas en las que unos mismos bienes circulan varias veces de unos Estados miembros a otros (lo que se conoce como fraude carrusel), por lo que la Hacienda puede perder por partida múltiple la cuota impositiva sobre un mismo producto. Cabe destacar que, según la información facilitada por varios Estados miembros, este tipo de fraude se está extendiendo también a las prestaciones de servicios.

¹³⁾ Artículo 395.1: El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

El mecanismo de inversión del sujeto pasivo supone que el proveedor no cobre IVA alguno a sus clientes sujetos pasivos, los cuales, a su vez, pasan a ser responsables del pago del impuesto. En la práctica, los clientes (en la medida en que sean sujetos pasivos normales con derecho a deducción íntegra) realizarán la declaración y la deducción al mismo tiempo, sin efectuar ningún ingreso efectivo a la Hacienda. En este sentido, se elimina la posibilidad teórica de cometer fraude.

3.2 Normas simplificadas para la facturación del IVA.

Introducción

El ECOFIN alcanzó un acuerdo en marzo sobre la propuesta de Directiva relativa a la simplificación de los requisitos de facturación del IVA¹⁴ y, en particular, de la facturación electrónica. Dicha propuesta modifica la actual Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido¹⁵.

Actualmente, las normas comunitarias relativas a la facturación del IVA han dado lugar a una falta de armonización, dado que son muchas las opciones a las que pueden acogerse los Estados miembros.

Además, el cumplimiento de los requisitos reglamentarios dificulta la utilización de las tecnologías necesarias para el desarrollo de la facturación electrónica. La Comisión Europea calcula en 18.000 millones de EUR anuales el ahorro potencial en costes para las empresas que conllevaría la eliminación de los obstáculos a la facturación electrónica del IVA.

La nueva Directiva establece que las autoridades fiscales deberán aceptar las facturas electrónicas en

¹⁴⁾ COM (2009) 21

¹⁵⁾ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:ES:PDF>

las mismas condiciones que las facturas en papel, y que se eliminarán los obstáculos legales a la transmisión y el archivo de las facturas electrónicas.

Comprende asimismo medidas para ayudar a las autoridades fiscales a asegurarse de que el IVA se ha pagado efectivamente y poder así luchar mejor contra el fraude.

La Directiva será aprobada definitivamente por el Consejo próximamente, dado que el Parlamento Europeo ha emitido ya su opinión en mayo.

Contenido de la nueva Directiva acordada por el Consejo

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece normas y condiciones en relación con las facturas del IVA para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior.

La Comisión ha presentado un informe¹⁶ en el que, a la luz de los avances tecnológicos, se ponen de relieve ciertas dificultades con respecto a la facturación electrónica y se indican algunos otros aspectos en los que convendría simplificar las normas del IVA para mejorar el funcionamiento del mercado interior.

Por ello, la nueva Directiva modifica la Directiva 2006/112 en los siguientes aspectos:

Suprime la excepción contenida en el artículo 67, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE, en virtud de la cual la factura puede determinar la exigibilidad del impuesto; la exigibilidad del IVA debe venir determinada únicamente por el momento de la entrega. Además, resulta oportuno que, en las

entregas continuas de bienes de un Estado miembro a otro durante un período que exceda de un mes natural, el IVA pase a ser exigible al término de cada mes natural.

A fin de ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los Estados miembros la opción de autorizar que el IVA se declare con arreglo a un régimen de contabilidad de caja que permita al proveedor abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando realice el pago por una entrega o prestación.

Para seguridad jurídica de las empresas en lo que respecta a sus obligaciones de facturación, resulta oportuno indicar claramente el Estado miembro cuyas normas de facturación se aplican. Las normas aplicables deben ser las del Estado miembro en que el sujeto pasivo que efectúe la entrega o prestación esté identificado a efectos de IVA o esté establecido.

A fin de contribuir en mayor medida a reducir las cargas de las empresas, procede extender el uso de las facturas simplificadas a aquellos casos en que el riesgo fiscal sea mínimo, como las notas de crédito, las entregas o prestaciones de escaso valor y determinadas entregas o prestaciones exentas.

La Directiva modifica los requisitos relativos a la información que debe figurar en las facturas, con objeto de hacer posible un mejor control del impuesto, tratar por igual las entregas o prestaciones transfronterizas y las de ámbito nacional y contribuir a promover la facturación electrónica.

Dado que la facturación electrónica puede ayudar a las empresas a reducir costes y ser más com-

¹⁶<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0020:FIN:ES:PDF>

petitivas, se revisan los requisitos actuales sobre IVA en materia de facturación electrónica con el fin de suprimir las cargas y obstáculos existentes. Se aplicará el mismo trato a la facturación en papel y a la facturación electrónica y no debe aumentar la carga administrativa sobre la facturación en papel. La igualdad de trato debe aplicarse también por lo que respecta a las competencias de las autoridades fiscales. Las competencias de control y los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos deben aplicarse en condiciones de igualdad al sujeto pasivo, independientemente de que expida sus facturas en papel o por vía electrónica.

La autenticidad e integridad de las facturas electrónicas puede garantizarse también mediante la utilización de determinadas tecnologías existentes, tales como IED (intercambio electrónico de datos) y sistemas avanzados de firma electrónica. Existen otras tecnologías. Sin embargo, ni la Directiva ni los Estados miembros deben exigir la utilización de una tecnología específica de facturación electrónica.

En relación con la factura simplificada, el texto aprobado dice (Artículo 220 bis):

“1. Los Estados miembros autorizarán a los sujetos pasivos a expedir una factura simplificada en cualquiera de los siguientes casos:

- a) cuando el importe de la factura sea igual o inferior a 100 euros, o su equivalente en divisa nacional;
- b) cuando la factura expedida sea un documento o mensaje asimilado a factura en virtud de lo previsto en el artículo 219¹⁷.

¹⁷⁾ Artículo 219: “Se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial”.

Artículo 226ter

“1. Los Estados miembros exigirán como mínimo los siguientes datos en las facturas simplificadas:

- a) la fecha de expedición de la factura;
- b) la identificación del sujeto pasivo que realice la entrega de bienes o la prestación de servicios;
- c) la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados;
- d) el importe del IVA pagadero o los datos que permitan calcularlo;
- e) si la factura expedida es un documento o un mensaje asimilado a una factura de conformidad con el artículo 219, la mención expresa e inequívoca de dicha factura inicial y una referencia a las especificaciones que se modifiquen”.

Previa consulta del Comité del IVA y con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros podrán disponer que en los supuestos indicados a continuación, únicamente sea necesario consignar en las facturas relativas a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en su territorio la información exigida en el artículo 226ter:

- “a) cuando el importe de la factura sea superior a 100 euros e inferior o igual a 400 euros, o el equivalente en moneda nacional;
- b) cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de dichas facturas dificulten particularmente el cumplimiento de la totalidad de las obligacio-

nes previstas en el artículo 226 o en el artículo 230" (relativas al contenido de las facturas).

Contexto

La Directiva 2001/115/CE del Consejo («Directiva de facturación») introdujo en la UE normas comunes sobre la facturación del IVA, las cuales se consideraban imprescindibles para el correcto funcionamiento del mercado interior. Sin embargo, el objetivo de simplificar, modernizar y armonizar las normas de facturación del IVA no se alcanzó plenamente: las múltiples opciones que actualmente tienen ante sí los Estados miembros hacen que no se disponga de un conjunto totalmente armonizado de normas de facturación. Este hecho resulta patente si se consideran las distintas normas vigentes en relación con la facturación electrónica y se estima generalmente que es uno de los obstáculos que se oponen a la difusión de las facturas electrónicas.

Reducir las cargas de las empresas

En enero de 2007, la Comisión presentó un ambicioso Programa de Acción con vistas a reducir en un 25 % las cargas administrativas que recaen sobre las empresas en la UE para el año 2012. El Programa de Acción fue refrendado por el Consejo Europeo de Primavera de marzo de 2007. La Directiva del IVA figura entre los 42 actos jurídicos incluidos en el ámbito del Programa de Acción. Dentro de esa Directiva, las normas sobre facturación representan un área fundamental en la que se imponen a las empresas obligaciones de información.

Exigibilidad del impuesto en las entregas intracomunitarias

El objetivo es establecer una fecha única en la que el impuesto pasará a ser exigible, esto es, la fecha en que se produce el devengo, determinada

por el momento de la entrega o prestación. Al exigir que la factura se expida a más tardar el día 15 del mes siguiente al devengo, la factura seguirá siendo el principal documento que acredite la entrega intracomunitaria.

Expedición de factura

Existe en la actualidad cierta ambigüedad en cuanto al Estado miembro cuyas normas de facturación son aplicables. Si bien suele entenderse que las normas de facturación son las aplicables en el Estado miembro en que se debe pagar el impuesto, esto no está expresamente indicado.

Esta circunstancia plantea algunos problemas a las empresas. Un sujeto pasivo que realice entregas o prestaciones por las cuales deba pagarse el impuesto en otro Estado miembro tendría que cumplir los requisitos sobre facturación de los demás Estados miembros y estas normas pueden no coincidir con las del Estado miembro en que esté establecido.

La propuesta pretende resolver el problema estableciendo un conjunto de normas armonizadas en relación con las facturas entre empresas, de modo que todo sujeto pasivo que expida una factura en el lugar en que se encuentre censado a efectos de IVA tenga la seguridad jurídica de que su factura es válida en toda la UE. Esto permitirá igualmente que sean aplicables las normas del Estado miembro del proveedor, lo cual se basa en el planteamiento de la «ventanilla única», encaminado a permitir a las empresas cumplir con sus obligaciones desde el Estado miembro en que estén establecidas.

Facturación electrónica

Los Estados miembros han implementado las normas sobre facturación electrónica de manera dispar, tal como se lo permitían las distintas opciones a su

alcance. Se ha creado así un conjunto no armonizado de normas de facturación electrónica que resulta difícil de cumplir para las empresas, especialmente a la hora de enviar facturas electrónicas a otro Estado miembro.

3.3 Reglamento relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA. Eurofisc.

Introducción

El ECOFIN alcanzó un acuerdo el día 8 de junio sobre la propuesta de Reglamento que permite a los Estados miembros avanzar en sus esfuerzos por combatir el fraude del IVA.

El Reglamento relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (refundición del Reglamento 1798/2003) pretende fortalecer la cooperación transfronteriza para luchar contra el fraude del IVA, incluida la creación de la red Eurofisc para detectar nuevas formas de fraude. La innovación principal de la propuesta de Reglamento consiste en la creación de Eurofisc, una red de funcionarios nacionales para detectar y combatir nuevos casos de fraude de IVA transfronterizos.

La lucha contra el fraude del IVA representa un gran desafío para la UE dado que cada año cuesta millones de EUR a los Estados miembros en forma de ingresos perdidos. El fraude se organiza con frecuencia de forma transfronteriza, esto es, por el sistema llamado "carrusel" en el que existe un comercio de bienes entre varios operadores en diferentes Estados miembros sin pagar el IVA.

El Consejo subrayó la necesidad de un enfoque común, una cooperación más efectiva entre las administraciones responsables, así como de ofrecer a los

Estados miembros los medios para poder combatir el fraude del IVA de manera más eficaz.

El Reglamento determina los casos en que los Estados miembros están obligados a intercambiar información de manera espontánea, los procedimientos para hacerlo, y aquellas situaciones en que los Estados deben llevar a cabo controles multilaterales.

Contenido del Reglamento

El Reglamento se adoptará sin debate en una próxima sesión del Consejo, cuando se haya finalizado el texto. Recoge los contenidos de la propuesta de la Comisión que recordamos a continuación:

El nuevo Reglamento completa y modifica el Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo. Las modificaciones más importantes son las siguientes:

- ampliación de la responsabilidad de los Estados miembros en materia de cooperación administrativa a la hora de proteger los ingresos por IVA del conjunto de los Estados miembros;
- determinación precisa de la información que deben recoger los Estados miembros y facilitación de la misma a otros Estados miembros a través de un sistema de bases de datos electrónico. El Reglamento determina también el derecho de acceso a la información en función de las personas y las situaciones;
- instauración de un marco que permita garantizar la calidad de la información contenida en las bases de datos, estableciendo unas normas comunes respecto a la información que ha de recogerse y las comprobaciones que se deben efectuar al inscribir un número de identificación a efectos del IVA en la base de

datos. El Reglamento determina también los casos en que procede suprimir ciertos elementos de las bases de datos. Establece además un régimen de responsabilidad entre los Estados miembros cuando la información contenida en las bases de datos sean erróneas o no se actualicen a tiempo;

- obligación de los Estados miembros de confirmar por vía electrónica el número y la dirección que van asociados a un determinado número de IVA. Por otro lado, se dan garantías a los sujetos pasivos en relación con la fiabilidad y el uso reservado a esta información;
- creación de una base jurídica para la implantación de una estructura que permita una cooperación específicamente dirigida a combatir el fraude. Esta estructura permitirá un intercambio multilateral, rápido y específico de información dirigido a proporcionar a los Estados miembros una reactividad suficiente y coordinada para luchar contra el surgimiento de nuevos tipos de fraude, y podrá fundarse en un análisis de riesgo organizado en común.

Por otro lado, y de una manera general, el Reglamento se propone mejorar el intercambio de información entre Estados miembros, determinando los casos en los que no podrán negarse a responder a una solicitud de información o de investigación administrativa y precisando los casos en los que se deben facilitar determinados datos de forma espontánea o en los que debe procederse a la comunicación de información de retorno, así como las normas que regirán esta última.

El Reglamento precisa asimismo los casos en los que los Estados miembros pueden y deben proceder a controles multilaterales.

Finalmente, el Reglamento prevé la instauración de objetivos precisos respecto a la disponibilidad del sistema de bases de datos y los procedimientos que rigen su funcionamiento con el fin de permitir el intercambio de información.

Contexto:

En mayo de 2006, la Comisión adoptó una Comunicación sobre la necesidad de desarrollar una estrategia coordinada para mejorar la lucha contra el fraude fiscal. Por lo que se refiere a este último, y en particular al fraude intracomunitario denominado "carrusel", la Comunicación distinguía entre las medidas tradicionales, que refuerzan el sistema del IVA sin modificar los principios en que se basa, y medidas más radicales que inciden en los propios principios de la recaudación del IVA.

Los debates que, posteriormente, se desarrollaron en el Consejo, pusieron de manifiesto que las medidas consideradas más radicales no podrían llevarse a la práctica a corto plazo. Por ello, la Comisión decidió centrar su esfuerzo en la instauración de una serie de medidas más tradicionales, complementarias las unas de las otras. En su Comunicación de 1 de diciembre de 2008, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal en la Unión Europea (COM(2008)807 de 1.12.2008), la Comisión presentó un programa de acción a corto plazo. Un elemento esencial del programa era el aumento de la eficacia en la cooperación entre administraciones fiscales. Varias de las medidas anunciadas en el programa de acción se han incorporado al presente Reglamento.

El Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo es el Reglamento de referencia en materia de cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido. El nuevo Reglamento completa el Reglamento anterior añadiendo una serie de disposiciones

destinadas a luchar más eficazmente contra el fraude transfronterizo y garantizar una mejor recaudación del impuesto en caso de que el lugar de imposición difiera del de establecimiento del prestador o proveedor.

4. IMPUESTOS ESPECIALES

4.1 El Consejo actualiza las normas sobre los impuestos especiales que gravan los cigarrillos y demás productos del tabaco.

El ECOFIN de 16 de febrero¹⁸ adoptó la Directiva que actualiza las normas de la UE en lo referente a la estructura y a los tipos de impuestos especiales que gravan los cigarrillos y demás productos del tabaco. La Directiva tiene por objeto garantizar un mayor nivel de protección de la salud pública aumentando los impuestos especiales mínimos sobre los cigarrillos, al tiempo que sitúa gradualmente los tipos mínimos para picadura fina de tabaco (para liar) al nivel de los de los cigarrillos. Fue publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) L n° 50 de 27.2.2010 (Directiva 2010/12/UE, de 16 de febrero de 2010, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, y la Directiva 2008/118/CE¹⁹).

Contenido de la propuesta de Directiva

La propuesta de Directiva²⁰ fue presentada por la Comisión en julio de 2008. Sugería una

¹⁸) http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/112925.pdf

¹⁹) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=L:2010:050:0001:0007:ES:PDF>

²⁰) COM(2008) 459 de 16.7.2008. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0459:FIN:ES:PDF>

serie de modificaciones importantes de la legislación comunitaria a fin de modernizar y simplificar las normas, dotándolas de mayor transparencia y dando mayor cabida en ellas a las preocupaciones relacionadas con la salud pública. Además, abordaba la nivelación de los impuestos especiales que gravan la picadura fina de tabaco con los impuestos especiales sobre los cigarrillos. En concreto, proponía:

- la eliminación de la categoría de precios más solicitada como referencia a la hora de fijar los requisitos mínimos aplicables al impuesto especial en la UE y de medir la importancia del impuesto especial específico con respecto a la carga fiscal total;
- la concesión de mayor flexibilidad a los Estados miembros para aplicar impuestos específicos y gravar los cigarrillos con un impuesto especial mínimo;
- un ajuste gradual de los tipos mínimos aplicados a la picadura fina para liar con los aplicados a los cigarrillos;
- un ajuste de los requisitos mínimos aplicados a las labores del tabaco distintas de los cigarrillos y la picadura fina para liar, en función de la inflación;
- el seguimiento de las disposiciones relativas a la fiscalidad del tabaco.

El fundamento jurídico en el que se basaba la propuesta era el artículo 93 del Tratado CE y el procedimiento al que se sometía era el de consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo (CESE) siendo el Consejo el que adoptaría el acto formal.

Posición del Parlamento Europeo

El 24 de marzo de 2009, el Parlamento Europeo se posicionó²¹ sobre la propuesta. Los eurodiputados propusieron:

- que habría que establecer la obligación de que los niveles de imposición nacionales se atengan a un mínimo expresado como importe fijo percibido por cada unidad de tabaco a más tardar el 1 de enero de 2012. Por lo tanto, a más tardar el 1 de enero de 2012, los Estados miembros garantizarán que el impuesto especial no sea inferior a 64 EUR por 1000 cigarrillos para todos los tipos de cigarrillos. Asimismo, a partir del 1 de enero de 2014, todos los Estados miembros garantizarán que el impuesto especial que grava todas las categorías de cigarrillos no sea inferior a 75 EUR por 1000 cigarrillos o al importe equivalente al nivel aplicado por 1000 cigarrillos a 1 de enero de 2010 incrementado en 8 EUR. Además, los Estados miembros en los que el impuesto especial aplicado el 1 de enero de 2009 a cualquier categoría de precios de venta al por menor sea superior a 64 EUR por 1000 cigarrillos no reducirán su nivel de dicho impuesto;
- con respecto a la transparencia, el Parlamento proponía que la Comisión calculara y publicara, al mismo tiempo, a título informativo, el precio mínimo de la UE de los cigarrillos, expresado en EUR o en otras monedas nacionales, añadiendo los tipos de impuestos especiales y de IVA aplicables a un paquete de cigarrillos teórico de un valor de 0 EUR sin impuestos;
- a partir del 1 de enero de 2014, los Estados miembros aplicarían un impuesto especial sobre la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos que sea al menos de 50 EUR por kilogramo o superior en un 6 % al nivel por kilogramo aplicado a 1 de enero de 2012. A partir del 1 de enero de 2012, los Estados miembros aplicarían un impuesto especial sobre la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos que sea al menos de 43 EUR por kilogramo o superior en un 20 % al nivel por kilogramo aplicado a 1 de enero de 2010;
- el elemento específico del impuesto especial no podría ser inferior al 10 %, a partir del 1 de enero de 2012, ni superior al 55 % del importe de la carga fiscal total. Igualmente, el elemento específico del impuesto especial no sería inferior al 10 %, a partir del 1 de enero de 2014, ni superior al 60 % del importe de la carga fiscal total.

Por su parte, el CESE emitió su Dictamen²² un día después en el que respaldó la propuesta de la Comisión.

Texto final

En el ECOFIN de noviembre de 2009²³, los Ministros alcanzaron un acuerdo político²⁴ sobre el dossier adoptándose formalmente en el ECOFIN de 16 de febrero de 2010. La Directiva incluye, finalmente, las siguientes disposiciones:

²²⁾ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:228:0130:0140:ES:PDF>

²³⁾ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/111479.pdf

²⁴⁾ <http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/09/st15/st15767.es09.pdf>

²¹⁾ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:117E:0226:0231:ES:PDF>

- cigarrillos: el Consejo ha decidido aumentar, para el 1 de enero de 2014, el tipo de impuesto especial monetario mínimo a 90 EUR por 1000 cigarrillos y el requisito proporcional mínimo al 60% del precio medio ponderado de venta, en lugar de los 64 EUR por 1000 cigarrillos y el 57% actuales;
- período transitorio para los cigarrillos: las nuevas normas permiten aplicar disposiciones transitorias hasta el 1 de enero de 2018 en los Estados miembros que aún no han alcanzado, o solo lo hayan hecho recientemente, los tipos actuales mínimos, es decir, Bulgaria, Grecia, Estonia, Letonia, Lituania, Hungría, Polonia y Rumania;
- restricciones cuantitativas para los cigarrillos: la Directiva permite que los Estados miembros que no se beneficien del periodo de transición limiten a 300 cigarrillos como mínimo el número de cigarrillos que pueden introducirse en sus territorios a partir de los Estados miembros que aplican periodos transitorios. Asimismo, permite que los Estados miembros que apliquen dichos periodos y cuyo impuesto haya alcanzado un nivel monetario de 77 EUR por 1000 cigarrillos, puedan aplicar límites cuantitativos respecto a los Estados miembros que no hayan alcanzado aun el mismo nivel monetario;
- picadura fina de tabaco: el Consejo ha decidido aumentar los requisitos del impuesto mínimo especial para la picadura fina de tabaco, de modo que los Estados miembros cumplan un mínimo proporcional o un mínimo monetario en las siguientes cantidades: el 40% del precio medio ponderado de venta y 40 euros por Kg. el 1 de enero de 2011, el 43% y 47 euros/Kg. el 1 de enero de 2013, el 46% y 54 euros/Kg. el 1 de enero de 2015, el

48% y 60 euros/Kg. el 1 de enero de 2018 y el 50% y 60 euros/Kg. el 1 de enero de 2020.

4.2 El Sistema informatizado de Control de Movimientos de Impuestos Especiales²⁵ entra en funcionamiento.

El 1 de abril de 2010, entró en funcionamiento el nuevo sistema electrónico destinado a asegurar el movimiento y el control de los movimientos de impuesto especiales (alcohol, tabaco e hidrocarburos) en régimen suspensivo.

El Sistema informatizado de Control de Movimientos de Impuesto Especiales (EMCS) hace que los movimientos de productos objeto de impuestos especiales en el interior de la UE sean menos costosos y más simples para los operadores, permitiendo a los Estados miembros actuar más rápidamente y fácilmente en caso de fraude. Concebido para sustituir al sistema actual en formato papel, EMCS es una estructura informatizada que registra en tiempo real los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales.

Se estima que alrededor de 100.000 operadores expiden 4,5 millones de lotes de productos sujetos a impuestos especiales en los Estados miembros de la UE cada año; EMCS contribuye a reducir su carga financiera y administrativa. Las autoridades y operadores económicos pueden adherirse progresivamente al sistema hasta el 1 de enero de 2011, fecha en la que EMCS será íntegramente aplicado en toda Europa.

Las normas comunitarias en la que se basa el sistema son:

²⁵http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/circulation_control/index_fr.htm

- Decisión 1152/2003/CE de 16 de junio de 2003 relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales²⁶;
- la Directiva 2008/118/CE de 16 de diciembre de 2008 relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE²⁷;
- Reglamento 684/2009 de 24 de julio de 2009 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo²⁸.

5. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

5.1 El Consejo adopta la Directiva sobre la asistencia mutua en materia de cobros de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

El Consejo de Ministros de Economía y Finanzas adoptó, el 16 de marzo²⁹, una Directiva encaminada a poner freno a la evasión fiscal reforzando la asistencia mutua entre los Estados miembros para la recaudación de impuestos. La Directiva fue publicada en el DOUE L n° 84 de 31.3.2010 (Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro

²⁶) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=L:2003:162:0005:0008:ES:PDF>

²⁷) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=L:2009:009:0012:0030:ES:PDF>

²⁸) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=L:2009:197:0024:0064:ES:PDF>

²⁹) http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/113426.pdf

de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas³⁰).

Contenido de la propuesta de Directiva

La Comisión Europea propuso, a principios de 2009, una nueva Directiva³¹ del Consejo con el objetivo de establecer un sistema mejorado de asistencia en materia de cobro en el mercado interior que garantizara la rapidez, eficacia y uniformidad de los procedimientos de asistencia entre los Estados miembros en este ámbito. El fundamento jurídico en el que se basaba la propuesta eran los artículos 93 y 94 del Tratado CE y el procedimiento al que se sometía era el de consulta al Parlamento Europeo y al CESE siendo el Consejo el que adoptaría el acto formal.

Con su propuesta, la Comisión quería subsanar la insuficiencia (lentitud, disparidad, falta de coordinación y de transparencia) de los instrumentos jurídicos disponibles hasta ese momento (Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo de 1976, codificada por la Directiva 2008/55/CE de 26 de mayo de 2008³²) que no prevenían uniformidad para la adopción de medidas de ejecución o medidas cautelares en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas. Se trataba de evitar que las Administraciones tributarias actuaran al amparo

³⁰) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:084:0001:0012:ES:PDF>

³¹) COM(2009) 28 de 2.2.2009. Propuesta de Directiva del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0028:FIN:ES:PDF>

³²) Directiva 2008/55/CE del Consejo de 26 de mayo de 2008 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas. Publicada en el DOUE L n° 150 de 10.6.2008. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:150:0028:0038:ES:PDF>

de distintos acuerdos y de ampliar las posibilidades de solicitar asistencia y facilitar el recurso a la asistencia mutua.

Con respecto al ámbito de aplicación de la propuesta Directiva, la Comisión planteaba que se aplicase 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, o por cuenta de las mismas, así como a las cotizaciones sociales obligatorias.

La propuesta de Directiva incorporaba una serie de elementos que iba más allá de lo que la legislación nacional, por sí sola, podría establecer. Entre los nuevos elementos cabe citar:

- la obligación de comunicar determinada información de manera espontánea;
- la posibilidad de que los funcionarios del Estado miembro requirente estuviesen presentes durante las investigaciones administrativas que se realizasen en el territorio del Estado miembro requerido y tomaran parte activa en dichas investigaciones, ejerciendo la facultad de inspección que se reconociera a los funcionarios de este último;
- la adopción de un impreso normalizado común para la notificación de documentos;
- la adopción de un instrumento uniforme para la adopción de medidas de ejecución y de otro instrumento uniforme para la adopción de medidas cautelares;
- los importes mínimos de los gastos que pueden cobrarse;

- los impresos normalizados comunes de solicitud;
- las disposiciones nacionales que habrían de aplicarse al responder a una solicitud de asistencia respecto de un impuesto o derecho cuando no existan gravámenes similares en el Estado miembro requerido.

En el marco del procedimiento legislativo establecido, el CESE fue consultado y emitió su Dictamen³³ en julio de 2009. En el Dictamen, el Comité acogió con satisfacción el texto de la Comisión y se mostró de acuerdo con la necesidad de adoptar nuevas medidas poniendo como ejemplo el hecho de que en 2007 los Estados miembros recibieron 11.794 solicitudes de asistencia de otros Estados miembros para proceder al cobro de créditos tributarios. Sin embargo, los importes efectivamente percibidos sólo llegaron a aproximadamente el 5 % del total.

Con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el 1 de diciembre de 2009, se produjo un cambio en la numeración³⁴ de la base jurídica de la propuesta de Directiva pasando a ser los artículos 113 y 115 del TFUE.

Los Ministros de Economía y Finanzas de la UE lograron un acuerdo político sobre una orientación general, supeditada al dictamen del Parlamento Europeo, sobre la propuesta de Directiva, el 19 de enero de 2010³⁵. En sus conclusiones, los Ministros señalaron que las disposiciones nacionales en mate-

³³⁾ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:317:0120:0125:ES:PDF>

³⁴⁾ COM (2009) 665 final del 2.12.2009. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Consecuencias de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa sobre los procedimientos interinstitucionales de toma de decisiones en curso. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0665:FIN:ES:PDF>

³⁵⁾ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/112486.pdf

ria de cobro de impuestos tienen su ámbito de aplicación limitado al territorio nacional y los defraudadores aprovechan esta circunstancia para declararse insolventes en aquellos Estados miembros en los que tienen deudas. Por eso, los Estados miembros solicitan cada vez más la asistencia de los demás Estados miembros para el cobro de impuestos, pero las disposiciones vigentes hasta el momento sólo permitían cobrar una pequeña proporción de las deudas. Los Ministros dijeron que, precisamente, el texto legislativo presentado por la Comisión proponía ofrecer un mejor sistema de asistencia con normas de aplicación más fácil, en particular por lo que respecta a la información que guardan los bancos y otras instituciones financieras. Pretendía, asimismo, ofrecer condiciones más flexibles para la solicitud de asistencia y prever el intercambio espontáneo de información.

Posición del Parlamento Europeo

Por su parte, el Parlamento Europeo también se manifestó sobre la propuesta de la Comisión el 10 de febrero de 2010 adoptando una Resolución legislativa³⁶ al respecto. Las principales enmiendas que proponía el Parlamento eran las siguientes:

- organización: que cada Estado miembro establezca sistemas de control adecuados para su oficina central de enlace o las oficinas de enlace que haya designado como su servicio de enlace a efectos de una organización transparente y eficaz, y presente en consecuencia un informe público en el marco de un seguimiento anual;
- solicitud de información: los eurodiputados juzgaban oportuno instaurar un procedimiento de intercambio de información automático en vez de a petición del Estado miembro;

³⁶<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2010-0014+0+DOC+XML+V0//ES>

- obligación de intercambiar información de manera espontánea: mientras que la propuesta de la Comisión concernía a devoluciones de impuestos con importes superiores a 10.000 EUR, los europarlamentarios no fijaron un umbral mínimo;
- presencia de funcionarios del Estado requirente en las investigaciones administrativas del Estado requerido: en caso de haberse celebrado un acuerdo entre la autoridad requirente y la autoridad requerida con respecto a la facultad de inspección conferida a los funcionarios de la autoridad requerida, toda negativa de la persona objeto de investigación a respetar las medidas de inspección de los funcionarios de la autoridad requirente será considerada, por la autoridad requerida, como una negativa ante sus propios funcionarios;
- medios de notificación: la enmienda del Parlamento precisa que el Estado requirente puede conservar el original del acto o decisión que se adjunte al impreso normalizado;
- ejecución de la petición de cobro: los diputados estimaban que la autoridad requerida debía transferir al Estado miembro requirente el importe íntegro del crédito que hubiese cobrado en un plazo de catorce días a partir de la recepción de la solicitud;
- seguimiento de las actividades llevadas a cabo en el marco de la Directiva: que las oficinas centrales de enlace elaboren con carácter anual un informe sobre las actividades de cooperación realizadas en virtud de la Directiva durante el ejercicio fiscal previo. Este informe comprenderá, como mínimo, el número de solicitudes recibidas y presentadas, el seguimiento que se les haya dado, las razones adu-

cidas en caso de denegarse alguna solicitud, los plazos requeridos para su tramitación, el importe del crédito y las cantidades cobradas efectivamente. El informe se someterá al dictamen del Parlamento Europeo y de la Comisión Europea. Asimismo, los diputados proponían que la Comisión respaldara una colaboración fructífera entre los Estados miembros y velará por un seguimiento continuo de las quejas que se presenten por deficiencias en el intercambio de información o de asistencia entre los Estados miembros respecto a los cobros contemplados en la Directiva;

- análisis de la Comisión: el Parlamento propuso que la Comisión efectuara un análisis comparativo en relación con una amplia gama de instrumentos de cobro de los créditos fiscales contemplados en las normativas fiscales de los Estados miembros, como son las órdenes de cobro, los créditos inscritos en los registros de la propiedad inmobiliaria, los privilegios, y los plazos en los procedimientos de ejecución que exige la legislación y se aplican en la práctica, a fin de facilitar la aplicación de las mejores prácticas de cobro de impuestos en los Estados miembros.

Texto final

Finalmente, el ECOFIN de 16 de marzo de 2010 adoptó la Directiva que fue publicada en el DOUE el 31.3.2010. Los Estados deben trasponerla antes de que acabe 2011. La nueva Directiva deroga la Directiva 2008/55/CE con efectos a partir del 1 de enero de 2012. Los principales elementos de la Directiva son los siguientes:

- campo de aplicación: la Directiva se aplicará a los créditos correspondientes a: a) el conjunto de impuestos y derechos de todo tipo

recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión; b) las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (Feaga) y del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader), incluidos los importes que hayan de recaudarse en el marco de estas acciones; c) las exacciones y otros derechos previstos en la organización común de mercado del sector del azúcar. La Directiva no cubre las cotizaciones obligatorias a la seguridad social pagaderas al Estado miembro o a una subdivisión del Estado miembro o a las instituciones de la seguridad social de derecho público;

- organización: a más tardar el 20 de mayo de 2010, cada Estado miembro informará a la Comisión sobre quienes constituyen su(s) autoridad(es) competente(s). La Comisión mantendrá la información recibida disponible para los demás Estados miembros y publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea una lista de las autoridades competentes de todos los Estados miembros. Además, la autoridad competente designará una oficina central de enlace que será la principal responsable de los contactos con los demás Estados miembros en lo que atañe a la asistencia mutua prevista en la Directiva. La autoridad requerida informará a la autoridad requirente de los motivos que se opongan a que la petición de información sea satisfecha;
- solicitud de información: a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida facilitará toda información que sea previsiblemente pertinente para la autoridad requirente

- a efectos del cobro de los créditos. La autoridad requerida no estará obligada a comunicar datos: a) que no estuviera en condiciones de obtener para el cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro requerido; b) que revelaran un secreto comercial, industrial o profesional; c) cuya comunicación pudiera atentar contra la seguridad o el orden público del Estado miembro requerido;
- intercambio de información son solicitud previa: cuando una devolución de impuestos o derechos, distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se refiera a una persona establecida o residente en otro Estado miembro, el Estado miembro desde el que deba efectuarse la devolución podrá informar de la futura devolución al Estado miembro de establecimiento o residencia;
 - presencia en las oficinas administrativas y participación en las investigaciones administrativas: previo acuerdo entre la autoridad requirente y la autoridad requerida, y según las modalidades fijadas por la autoridad requerida, los funcionarios autorizados por la autoridad requirente podrán, con vistas a promover la asistencia mutua establecida mediante la Directiva: a) estar presentes en las oficinas donde desempeñen sus funciones las autoridades administrativas del Estado miembro requerido; b) estar presentes durante las investigaciones administrativas realizadas en el territorio del Estado miembro requerido; c) asistir a los funcionarios competentes del Estado miembro requerido en el transcurso de las actuaciones judiciales en dicho Estado miembro;
 - solicitud de notificación: a petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida notificará al destinatario todos los documentos, comprendidos los judiciales, que emanen del Estado miembro requirente y se refieran a créditos o a su cobro. La solicitud de notificación irá acompañada de un modelo normalizado que contenga un mínimo de información.
 - medidas de cobro o medidas cautelares: la Directiva prevé instrumentos uniformes que permitan la adopción de medidas de cobro o cautelares que eviten problemas vinculados al reconocimiento y traducción de actos que emanan de otros Estados miembros;
 - aplicación de otros acuerdos en materia de asistencia: la Directiva se entenderá sin perjuicio del cumplimiento de toda obligación de prestar una asistencia más amplia resultante de acuerdos o arreglos bilaterales o multilaterales, incluidos los relativos a la notificación de actos judiciales o extrajudiciales.
- 5.2 Se sigue debatiendo la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.
- La Comisión Europea propuso al Consejo, el 2 de febrero de 2009, que adoptara una nueva propuesta de Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad³⁷. Tomó como referencia la necesidad de los Estados miembros de asistirse mutuamente en el ámbito de la fiscalidad y, en particular, de la fiscalidad directa. El contexto del que parte la propuesta legislativa es el enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros, que

³⁷ COM(2009) 29 de 2.2.2009. *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>

dificulta cada vez más la adecuada determinación de los impuestos adeudados por parte de los Estados miembros, al tiempo que estos últimos siguen aferrados a su soberanía nacional en lo que atañe al nivel de los impuestos.

La Comisión sostenía que esa creciente dificultad para determinar correctamente los impuestos afecta al funcionamiento de los sistemas fiscales y lleva aparejada la doble imposición, que, a su vez, incita a la evasión y al fraude fiscal, cuando, por otra parte, las atribuciones de control siguen ejerciéndose a escala nacional. Esta situación pone en peligro el correcto funcionamiento del mercado interior.

La Directiva 77/799/CEE³⁸ del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, actualmente en vigor, 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 las primas de seguros, así como las posteriores modificaciones de esta Directiva, han dejado de constituir un instrumento adecuado ya que se concibieron en un contexto diferente al de las actuales exigencias del mercado interior. Hoy en día, la Directiva no cumple los nuevos requerimientos de la cooperación administrativa. En este sentido, la Comisión consideraba que debía ser derogada y sustituida por un nuevo instrumento legal. El nuevo instrumento debería aplicarse a los impuestos directos e indirectos aún no cubiertos por la legislación comunitaria y ser un instrumento adecuado con vistas al logro de una cooperación administrativa eficaz.

El fundamento jurídico en el que se basaba la propuesta eran los artículos 93 y 94 del Tratado CE y el procedimiento al que se sometía era el de consulta al Parlamento Europeo y al CESE siendo el Consejo el que adoptaría el acto formal.

³⁸⁾ http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/133029_es.htm#AMENDINGACT

Contenido de la propuesta de Directiva

El objetivo de la propuesta era, por tanto, establecer un instrumento jurídico de elevada calidad a fin de intensificar la cooperación administrativa en el ámbito fiscal, con objeto de permitir el correcto funcionamiento del mercado interior y evitar los efectos negativos de las prácticas tributarias perjudiciales. Este enfoque permitiría adecuar esta cooperación a las disposiciones existentes en materia de cooperación administrativa en el ámbito del IVA y de los impuestos especiales.

Los elementos más relevantes de la propuesta son:

- se amplía la cooperación entre Estados miembros de forma que queden cubiertos todos los tipos de impuestos. El ámbito de aplicación se extiende a los impuestos indirectos aún no cubiertos por la legislación de la UE en materia de cooperación administrativa, es decir, que a excepción del IVA y de los impuestos especiales, la Directiva se aplica a todos los demás impuestos indirectos (y directos) a fin de lograr una cooperación más eficaz. Esta disposición tiene su base en el Convenio del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en el ámbito de la fiscalidad³⁹;
- introduce un procedimiento de intercambio de información previa petición y de las investigaciones administrativas regulando los plazos para la comunicación de la información;
- aborda el intercambio automático de información en relación con una serie de tipos de ingresos que deben definirse mediante el proce-

³⁹⁾ http://www.oecd.org/document/14/0,3343,en_2649_33767_2489998_1_1_1_1,00.html

dimiento de comitología. En relación con los demás tipos de ingresos, permite a los Estados miembros celebrar acuerdos adicionales;

- regula el intercambio espontáneo de información sobre todo tipo de impuestos en particular cuando se considere que la imposición tiene lugar en el Estado miembro de destino de la información, y cuando la eficacia del mecanismo de control pueda verse facilitada gracias a la información proporcionada por el Estado miembro de origen;
- permite la participación de funcionarios en los procedimientos administrativos de las Administraciones de otros Estados miembros;
- dispone que las autoridades competentes de los Estados miembros remitirán información de retorno a los demás Estados miembros lo antes posible y, 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;
- dispone que el intercambio de información se realizará a través de formularios, formatos y canales de comunicación comunes;
- introduce el intercambio de información con terceros países de forma que un Estado miembro debe prestarse a cooperar con otro Estado miembro en las mismas condiciones en que lo haría con un tercer país;
- aborda la cuestión del secreto bancario: un Estado miembro no debe negarse a comunicar información debido a que la información relativa a un residente del otro Estado miembro está en poder de un banco u otra institución financiera.

En el marco del procedimiento legislativo establecido, el CESE fue consultado y emitió su Dictamen⁴⁰ en julio de 2009. Para el CESE, el aspecto más destacable de la propuesta era la voluntad de crear una cultura administrativa comunitaria que resulta fundamental en la lucha contra el fraude.

El ECOFIN de 10 de noviembre de 2009⁴¹ examinó la propuesta de Directiva y llegó a un acuerdo sobre el texto, si bien tomando nota de las reservas políticas de las Delegaciones de Austria y Luxemburgo y de la necesidad de seguir trabajando en cuanto al intercambio automático de información.

Con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el 1 de diciembre de 2009, se produjo un cambio en la numeración⁴² de la base jurídica de la propuesta de Directiva pasando a ser los artículos 113 y 115 del TFUE.

El Supervisor Europeo de Protección de Datos emitió su Dictamen⁴³ sobre la propuesta legislativa el 6 de enero de 2010.

La propuesta se siguió debatiendo entre los Ministros de Economía y Finanzas, en el Consejo de 19 de enero⁴⁴.

⁴⁰⁾ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:317:0120:0125:ES:PDF>

⁴¹⁾ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/111479.pdf

⁴²⁾ *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Consecuencias de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa sobre los procedimientos interinstitucionales de toma de decisiones en curso. COM (2009) 665 final del 2.12.2009.* <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0665:FIN:ES:PDF>

⁴³⁾ *Dictamen del Supervisor Europeo de Protección de Datos sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. DOUE C n° 101 de 20.4.2010* <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:101:0001:0005:ES:PDF>

⁴⁴⁾ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/112486.pdf

Posición del Parlamento Europeo

El Parlamento Europeo se posicionó el 10 de febrero⁴⁵ con la finalidad de mejorar la eficiencia de la cooperación administrativa. Las enmiendas propuestas por la Eurocámara fueron las siguientes:

- ámbito de aplicación: los eurodiputados consideraron que era necesario incluir una definición más amplia que no cubriera únicamente a las personas físicas y jurídicas sino que también a cualquier otro instrumento jurídico o modalidad legal, sea cual fuere su naturaleza o forma y tenga o no personalidad jurídica, que posea o administre activos, incluidas las rentas derivadas de los mismos, que estén sujetos a cualquiera de los impuestos incluidos en la Directiva;
- intercambio de información previa solicitud: cada Estado miembro desarrollará, para su oficina tributaria de enlace única, sistemas de control adecuados para lograr la transparencia y la eficacia económica, y elaborará, en el marco de un seguimiento anual, un informe al respecto a disposición del público;
- intercambio automático de información: con el fin de asegurar la efectividad del intercambio automático de información, es necesario determinar las categorías y definir los campos de obligatorio cumplimiento. Son las siguientes categorías específicas de renta y patrimonio: "a) rendimientos de trabajos; b) emolumentos de director; c) dividendos; d) ganancias de capital; e) regalías; f) productos de seguro de vida no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión sobre el intercambio de información y otras medidas similares; g) pen-

siones; h) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos de ellos". Además, debería existir la posibilidad de establecer un doble límite, en función de las categorías sobre las que se informe, y/o de la cuantía a partir de la cual se debe activar el mecanismo.

La comunicación de la información se efectuará como mínimo anualmente, y a más tardar seis meses después del final del ejercicio presupuestario del Estado miembro en el cual se recabó la información. La autoridad competente de un Estado miembro podrá indicar a la autoridad competente de otro Estado miembro que no desea recibir información acerca de las categorías de renta y de patrimonio mencionadas arriba, o que no desea recibir información acerca de la renta y el patrimonio que no superen un determinado umbral. En este caso, dicha autoridad competente informará al respecto a la Comisión;

- respeto de la privacidad: en el marco del intercambio automático de información, los Estados miembros deben garantizar la protección de la privacidad de los clientes. Dicha información deberá estar igualmente amparada por la Directiva 95/46/CE⁴⁶ relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos;
- presencia y participación en las investigaciones administrativas: para asegurar que la presencia de funcionarios de la Administración tributaria de un Estado miembro en el territorio

⁴⁵) <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2010-0013+0+DOC+XML+V0//ES>

⁴⁶) Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.
http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=es&type_doc=Directive&an_doc=1995&nu_doc=46

de otro Estado miembro no sea contraproducente, los europarlamentarios propusieron que cuando los funcionarios de la autoridad requerente estén presentes en las investigaciones administrativas podrán, de común acuerdo con la autoridad requerida y dentro de las directrices establecidas por ésta, intervenir en el curso de la investigación;

- procedimientos: a fin de reforzar la aplicabilidad de la Directiva y conseguir su mayor efectividad, es necesario que se establezca el mismo grado de obligación tanto para comunicar la información ya disponible por la autoridad requerida como para llevar a cabo las investigaciones administrativas necesarias para obtener dicha información;
- evaluación: la Comisión procederá a una evaluación e informará anualmente al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento del intercambio automático de información. Sobre la base de su evaluación, la Comisión propondrá medidas para mejorar la cobertura y la calidad del intercambio automático de información a fin de mejorar el funcionamiento del mercado interior. Los eurodiputados propusieron que se establezca un seguimiento de los casos en los que los Estados miembros se hayan negado a comunicar información o a proceder a una investigación administrativa;
- actos delegados: deben otorgarse a la Comisión poderes para adoptar actos delegados con arreglo al artículo 290 del TFUE en lo referente a las mejoras técnicas relativas a las categorías de renta y de patrimonio objeto del intercambio automático de información y a los umbrales de renta y de patrimonio por encima de los cuales debe realizarse el inter-

cambio de información. Teniendo en cuenta el carácter específico de la cooperación administrativa, esta delegación de poderes debe tener carácter indefinido. Cuando la Comisión adopte un acto delegado lo notificará simultáneamente al Parlamento Europeo y al Consejo. El Parlamento o el Consejo podrán formular objeciones al acto delegado en cuestión dentro de un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de notificación. A iniciativa del Parlamento Europeo o del Consejo, se podrá ampliar dicho plazo en dos meses. Si, una vez expirado el plazo, ni el Parlamento ni el Consejo han formulado objeciones al acto delegado, éste se publicará en el DOUE y entrará en vigor en la fecha prevista en él.

Siguientes pasos

La Comisión adquirió un compromiso parcial sobre las enmiendas del Parlamento. El dossier no ha avanzado mucho más durante la Presidencia española. Se espera que la Presidencia belga, durante el 2º semestre de 2010, de pasos para poder llegar a un acuerdo sobre la propuesta.

5.3 Lucha contra el fraude fiscal con terceros países: Liechtenstein, Andorra, Mónaco, San Marino y Suiza.

Acuerdo con Liechtenstein sobre medidas para luchar contra el fraude fiscal

A finales de 2008, la Comisión presentó dos propuestas de Decisión del Consejo relativas a la celebración y a la firma, en nombre de la Comunidad Europea, del Acuerdo de Cooperación entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y el Principado de Liechtenstein, por otra, para luchar contra el fraude y cualquier otra actividad ile-

gal que afecte a sus intereses financieros⁴⁷.

El principal objetivo del Acuerdo consiste en complementar la prevista asociación de Liechtenstein al espacio de Schengen con las disposiciones en el ámbito de la asistencia administrativa y judicial del acervo comunitario que actualmente no están cubiertas ni por el acervo del Espacio Económico Europeo (EEE) ni por el de Schengen, pero que son necesarias para prestarse mutuamente asistencia plena respecto al fraude y cualquier otra actividad ilegal, incluidas las infracciones contra las normas aduaneras y contra la fiscalidad indirecta relacionadas con el comercio de bienes y servicios. A este respecto, ha servido como modelo el Acuerdo contra el fraude con Suiza de 2004⁴⁸.

La propuesta de Decisión para el Acuerdo dispone:

- la asistencia administrativa y la asistencia para el cobro, incluso cuando se trate de actividades ilegales que afecten a las subvenciones y a la contratación pública, que por el momento no están cubiertas por el acuerdo EEE⁴⁹;
- la cooperación judicial, incluso en el ámbito de la evasión del impuesto sobre el valor añadido (IVA), permitiendo en especial el registro y la incautación, así como el acceso a la información bancaria, no prevista como tal en la asociación de Liechtenstein al espacio de Schengen, dado que Liechtenstein declaró explícitamente que los delitos fiscales investigados por las autoridades de Liechtenstein pueden no dar lugar a un recurso ante un tribunal

⁴⁷ COM (2008) 839 de 10.12.2009.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0839:FIN:ES:PDF>

⁴⁸ <http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/04/st12/st12352.es04.pdf>

⁴⁹ [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:21994A0103\(12\):ES:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:21994A0103(12):ES:HTML)

competente, en particular en materia penal.

La participación de Liechtenstein en el EEE y su prevista adhesión al acervo de Schengen justifica que se abordaran también las actividades ilegales que afectan a todas las formas de impuestos, incluidos los impuestos directos, desde el comienzo de las negociaciones. No obstante, aún sigue habiendo una diferencia en el tratamiento de los impuestos directos en comparación con otros gravámenes comerciales, tales como los derechos de aduana y los impuestos indirectos. Esta diferencia se debe al estado menos avanzado de integración de la legislación comunitaria y del Derecho de la Unión Europea en el ámbito de los impuestos directos. Así pues, otro objetivo del Acuerdo consiste en asegurarse de que Liechtenstein conceda asistencia administrativa y judicial por lo que respecta al fraude que afecta a los impuestos directos aparte de, y más allá de, lo previsto en el Acuerdo con Liechtenstein sobre la fiscalidad del ahorro⁵⁰. A este respecto, el Acuerdo es innovador en la medida en que Liechtenstein negaba hasta ahora cualquier ayuda en relación con las actividades fraudulentas que afectan a los impuestos directos y en que el Acuerdo es el primero negociado a nivel europeo para cubrir todas las formas de impuestos. El Acuerdo tiene un alcance más amplio que el modelo del Acuerdo contra el fraude con Suiza, puesto que alinea con las normas europeas la prestación de asistencia de Liechtenstein en la lucha contra el fraude que afecta a los impuestos directos. El Acuerdo permite:

- la asistencia administrativa en materia de conductas fraudulentas (en los documentos) que afecta a los impuestos directos, en las mismas condiciones que la que se prestan los Estados miembros entre sí de acuerdo con la legislación comunitaria, permitiendo integrar en el Acuerdo, vía el Comi-

⁵⁰ http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&type_doc=Decision&an_doc=2005&nu_doc=353&lg=es

té Mixto, futuras reformas y mejoras del nivel de asistencia en la Comunidad Europea;

- la asistencia para el cobro frente a las conductas fraudulentas (en los documentos) que afectan a los impuestos directos como la que se prestan entre sí los Estados miembros de acuerdo con la legislación comunitaria;
- la cooperación judicial frente a las conductas fraudulentas (en los documentos) que afectan a los impuestos directos, incluido el registro e incautación y el acceso a la información bancaria, que actualmente no está cubierta por la Asociación de Liechtenstein a Schengen.

Por lo que se refiere a la asistencia relacionada con las fundaciones y otras formas de inversión controladas por un fiduciario y cuyo fundador o propietario no están inscritos en un registro público, las partes contratantes deben utilizar toda la información y los poderes de que disponen para responder a una solicitud de asistencia en forma de intercambio de información. De conformidad con las disposiciones del Acuerdo, el hecho de que dicha información obre en poder de un fiduciario no afecta a la admisibilidad de una solicitud de asistencia, lo cual implica que, en caso de necesidad, las autoridades fiscales de la parte requerida deberán obtener la información necesaria del fiduciario, quien, como operador económico, estará obligado a cooperar.

La cooperación administrativa se prestará de conformidad con las normas del Convenio de asistencia mutua y de cooperación entre administraciones aduaneras⁵¹ (Convenio de Nápoles II) y con las de

⁵¹⁾ Acto del Consejo, de 18 de diciembre de 1997, por el que se celebra, sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, el Convenio relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras. DOUE C n° 24 de 23.1.1998.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1998:024:0001:0022:ES:PDF>

la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos. Las disposiciones sobre el cobro se inspiran en la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana⁵².

Los Ministros de Economía y Finanzas, en su reunión de 10 de febrero de 2009⁵³, adoptaron unas conclusiones sobre el dossier instando a la Comisión a avanzar en el Acuerdo introduciendo ciertos cambios y a que informara en el futuro próximo de los progresos realizados. El asunto se volvió a tratar en el ECOFIN de 20 de octubre de 2009⁵⁴.

La Comisión tomó nota de estas conclusiones y a finales de 2009, modificó la propuesta de Decisión relativa a la firma del Acuerdo⁵⁵ para que Liechtenstein se atenga en el Acuerdo con la UE a un nivel de obligación al menos similar al que dicho país

⁵²⁾ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31976L0308:ES:HTML>

⁵³⁾ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/106141.pdf

⁵⁴⁾ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/110850.pdf

⁵⁵⁾ COM(2009) 644 de 23.1.2009. Propuesta modificada de Decisión del Consejo relativa a la firma, en nombre de la Unión Europea, y a la aplicación provisional del Acuerdo de Cooperación entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte, y el Principado de Liechtenstein, por otra, para luchar contra el fraude y cualquier otra actividad ilegal que afecte a sus intereses financieros y garantizar el intercambio de información en materia fiscal.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0644:FIN:ES:PDF>
Corrigendum COM (2009) 648 de 26.2.2010
[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52009PC0648R\(02\):ES:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52009PC0648R(02):ES:HTML)

ha acordado con terceros países y para garantizar una asistencia administrativa efectiva y el acceso a la información sobre cualquier forma de inversión, especialmente las fundaciones y los fideicomisos. Además, las disposiciones se adaptaron a la entrada en vigor del Tratado de Lisboa. Las modificaciones introducidas son las que siguen:

- objetivo del Acuerdo: incluye la asistencia mediante el intercambio de información que previsiblemente pueda resultar de interés para la determinación, liquidación y recaudación de los impuestos;
- ámbito de aplicación: se tiene en cuenta el compromiso de Liechtenstein de 12 de marzo de 2009 de adoptar la norma de la OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria;
- casos menores: se elimina el umbral relativo al intercambio de información en materia fiscal;
- relación con otros Acuerdos: se precisa que el Acuerdo debe interpretarse en el sentido de que establece normas mínimas y de que los acuerdos bilaterales (aunque también los compromisos) pueden superar ese mínimo en la medida en que conlleven una mayor cooperación en cuanto a la asistencia administrativa;
- alcance de la asistencia administrativa: se menciona explícitamente la cooperación administrativa mediante el intercambio de información en relación con los impuestos sujetos al Acuerdo;
- entrada en vigor: se inserta una disposición para hacer aplicables, a partir del momento en que el Acuerdo haya sido firmado por las Partes y el Principado de Liechtenstein haya

depositado su instrumento de ratificación, algunas disposiciones específicas del Acuerdo.

Durante la Presidencia española, el ECOFIN de 19 de enero 2010⁵⁶ examinó el Acuerdo. El siguiente paso es que el Parlamento Europeo emita su posición al respecto.

Propuesta de Decisión por la que se autoriza a la Comisión a negociar acuerdos en materia de lucha contra el fraude con Andorra, Mónaco y San Marino y un nuevo acuerdo en materia de lucha contra el fraude con Suiza

En junio de 2009, la Comisión Europea pidió al Consejo, a través de una Recomendación⁵⁷, que la autorizara a abrir negociaciones con vistas a la celebración de Acuerdos entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y el Principado de Andorra, el Principado de Mónaco y la República de San Marino, por la otra, a fin de combatir el fraude y otras actividades ilegales que afecten a sus intereses financieros y de garantizar la cooperación administrativa con el intercambio de información sobre asuntos fiscales y para que la autorizara a abrir negociaciones con vistas a la celebración de un Acuerdo entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por la otra, a fin de combatir el fraude y la evasión en el ámbito de los impuestos directos y de garantizar la cooperación administrativa con el intercambio de información sobre asuntos fiscales.

El ECOFIN de 20 de octubre de 2009⁵⁸ examinó este proyecto de mandato para la Comisión para

⁵⁶⁾ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/112486.pdf

⁵⁷⁾ http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=es&Dosl=198402

⁵⁸⁾ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/110850.pdf

negociar estos acuerdos. Posteriormente, el Consejo publicó su propuesta de Decisión⁵⁹ por la que autoriza a la Comisión a abrir negociaciones, la cual fue examinada por los Ministros de la UE en el ECOFIN de 19 de enero de 2010⁶⁰. La propuesta no ha vuelto a tratarse durante la Presidencia española.

6. PUBLICACIONES, CONSULTAS PÚBLICAS y CONVOCATORIAS

Taxation Papers

El objetivo de la serie "Taxation papers" publicado por la Comisión Europea es difundir los resultados de la labor de análisis de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea y contribuir al debate sobre fiscalidad en la Unión Europea.

Son documentos de trabajo elaborados por el personal de la Comisión, así como por expertos en la materia que colaboran con la institución comunitaria.

Los últimos trabajos publicados son:

- Taxation paper nº 20: 'The 2008 financial crisis and taxation policy'. Escrito por Thomas Hemmelgarn y Gaëtan Nicodème (28/01/2010)
- Taxation paper nº 21: 'Taxation and the quality of institutions: asymmetric effects on FDI'. Escrito por Serena Fatica (30/03/2010)
- Taxation paper nº 22: 'Company car taxation'. Escrito por Copenhagen Economics (31/05/2010)

⁵⁹⁾ <http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/09/st16/st16308-ex01.es09.pdf>

⁶⁰⁾ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/112486.pdf

Todos ellos disponibles en:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/services_papers/working_papers/index_en.htm

Comunicaciones e informes

Durante el primer semestre de 2010, la Comisión ha publicado las siguientes Comunicaciones:

- COM (2010) 163: Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social: "Impuestos y Desarrollo: cooperando con los países en vías de desarrollo para fomentar la buena gobernanza en materia de fiscalidad" (20/04/2010)
- SEC (2010) 409: Documento de trabajo de la Comisión: "Innovación en finanzas a nivel global" (1/04/2010)

Ambos disponibles en:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/com_reports/taxation/index_en.htm

Estudios

La Comisión ha publicado los siguientes estudios en el primer semestre de 2010:

- [Comercio seguro y escaneado del 100% de los contenedores \(17/02/2010\)](#)

La Comisión ha llevado a cabo tres estudios sobre el impacto que tiene la legislación de Estados Unidos que requiere el escaneado del 100% de sus contenedores en puertos extranjeros sobre las aduanas, el comercio y

el transporte de la UE. Los estudios confirman que dicha legislación provocaría una carga administrativa desproporcionada sin tener unos beneficios comprobados para la seguridad. La UE aboga por un enfoque multicapas de gestión de riesgo.

- Niveles efectivos de fiscalidad empresarial en una UE ampliada (actualización) (5/03/2010)

El proyecto "Tipos impositivos efectivos en una UE ampliada", está basado en la metodología usada para el cálculo de tipos impositivos efectivos (TIEs), según lo establecieron Devereux and Griffith (1999, 2003). El proyecto hace hincapié en el efecto de las reformas fiscales en la UE27 para el periodo 1998-2009, y su impacto en el nivel impositivo tanto para la inversión nacional como para la internacional.

- Informe sobre la eliminación de a las inversiones transfronterizas de capital riesgo (30/04/2010)

El informe señala los problemas que surgen a la hora de hacer inversiones transfronterizas en capital riesgo, así como posibles soluciones. Recoge las conclusiones y recomendaciones de un grupo de expertos independientes nombrado por la Comisión Europea para analizar cómo eliminar las principales barreras a la inversión transfronteriza en capital riesgo.

Todos ellos, así como noticias relacionadas, se pueden encontrar en la siguiente dirección:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm

Documentos

"Orientaciones para el cumplimiento de la gestión de riesgos" (actualización de las Orientaciones para la gestión de Riesgos de 2006), (25/03/2010)

Estas orientaciones son el resultado del trabajo llevado a cabo por la Plataforma para la Gestión del Riesgos Fiscales desde 2008.

Se puede consultar en la siguiente dirección:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/info_docs/taxation/index_en.htm

Análisis de los tipos de IVA en la UE (01/05/2010)

La Comisión Europea publicó la lista de los tipos de IVA aplicables en los 27 Estados miembros de la UE. El objetivo de este documento es meramente difundir la información. Los datos han sido facilitados directamente por los Estados miembros.

Se puede consultar en:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

CONSULTAS PÚBLICAS

Durante 2010, la Dirección General de Fiscalidad de la Comisión ha abierto las siguientes Consultas públicas:

- Consulta Pública sobre los Convenios de Doble Imposición y Mercado Interior

Periodo de consulta: 27/04/2010-30/06/2010

Público objetivo: Todos los contribuyentes, tanto particulares como empresas.

Objetivo: Tener una idea del tamaño real del problema de doble imposición en la UE. Para ello, se solicita que el contribuyente envíe ejemplos de casos reales de doble imposición que se haya encontrado en sus actividades transfronterizas.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_en.htm

- Consulta pública para el refuerzo aduanero de los derechos de propiedad intelectual

Periodo de consulta: 25/03/2010-07/06/2010

Público objetivo: Los propietarios de derechos de propiedad intelectual, operadores económicos en general y los consumidores.

Objetivo: Preparar, si se da el caso tras la consulta, una propuesta de Reglamento al Consejo y al Parlamento Europeo relativa al refuerzo en la aduana de los derechos de propiedad intelectual que sustituya al actual Reglamento (EC) n. 1383 / 2003.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/customs/ipr_2010_03_en.htm

CONVOCATORIAS DE PROPUESTAS

Durante el primer semestre de 2010. La Dirección General de Fiscalidad de la Comisión ha abierto las siguientes Convocatorias de Propuestas:

- TAXUD/2010/AO-03: Provision of services to cover specification, development, maintenance, support and dissemination of common customs and taxation training (e-learning, blended learning) and online collaboration services (B-TRAIN2)
- TAXUD/2010/AO-07: Provision of Fiscalis 2013 mid-term evaluation
- TAXUD/2010/AO-06: Provision of customs 2013 mid-term evaluation
- TAXUD/2010/AO-05: Tax and customs information services

Se pueden consultar en la siguiente dirección:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/tenders_grants/tenders/index_en.htm

ALGUNOS APUNTES SOBRE LA “VIVIENDA” EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA

JOSÉ LUIS HERNÁNDEZ (*)

1.- INTRODUCCIÓN.

Son abundantes las referencias al concepto “vivienda” que podemos encontrar a lo largo de la normativa tributaria. No es el objeto de estas notas hacer un estudio exhaustivo de todas ellas. Tampoco pretendo hacer un análisis en profundidad del concepto de vivienda o de vivienda habitual. Simplemente se trata en este momento de hacer mención a algunos aspectos que puedan resultar de interés, bien por su relevancia, cualitativa o cuantitativa, bien porque su regulación haya sido recientemente modificada o bien, porque pueden dar lugar a interpretaciones, cuando menos, no pacíficas.

Asimismo, como cuestión previa, interesa subrayar que estas notas están pensadas con relación a la normativa guipuzcoana. De este modo, algunas de las cuestiones que se van a suscitar a continuación requerirían ser, cuando menos, matizadas si se analizasen desde la perspectiva de la normativa de los Territorios Históricos de Alava o Bizkaia. En algunas ocasiones, se hará mención a ello.

Al analizar determinadas cuestiones en diferentes figuras tributarias, si se observa el concepto “vivienda”, se corre el riesgo de identificar (inconsciente o, a veces consciente pero erróneamente) el concepto “vivienda” con el concepto “vivienda habitual”. Y obviamente, no coinciden. Son dos conceptos diferentes, desde el punto de vista tributario mucho más amplio aquél que éste, y con diferencias fiscales, en ocasiones, ciertamente relevantes.

Por lo tanto, el punto de partida de estas notas, tiene que ser el establecer exactamente de qué estamos hablando cuando nos referimos a la “vivienda habitual”.

2.- SOBRE EL CONCEPTO DE VIVIENDA HABITUAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

A diferencia de lo que sucedía en la normativa vigente hasta diciembre de 2006, para encontrar en la normativa del IRPF qué es lo que debemos entender por vivienda habitual a los efectos de este Impuesto, tenemos que avanzar hasta el Capítulo V

(*) Jefe de Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoría Jurídica. Diputación Foral de Gipuzkoa.

del Título VII de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (por lo que se refiere a la normativa guipuzcoana, como se ha advertido más arriba), concretamente hasta el artículo 90 (Deducción por adquisición de vivienda habitual). Sin embargo, esta ubicación no quiere en absoluto decir que este concepto es aplicable únicamente a la hora de considerar aspectos derivados de la referida deducción. Bien al contrario, la Norma Foral es muy explícita cuando dispone en el apartado 8 del referido artículo 90, que *“A los efectos de este Impuesto, se entenderá por vivienda habitual, aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años”*. Está claro, por tanto. El concepto, lo es a los efectos del Impuesto, no a los efectos de la deducción.

Requisito relevante, por tanto, el de los tres años continuados de residencia. Plazo que, por otra parte cuenta con importantes excepciones, ya que se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dichos tres años, se produzcan alguna de las causas previstas en el propio apartado 8. Entre ellas, la inadecuación de la vivienda al grado de discapacidad del contribuyente, la separación matrimonial, traslado laboral, etc. Sí conviene destacar que, en virtud de la Norma Foral 1/2009, se ha incluido una nueva excepción al plazo de tres años, referida al supuesto en el que el contribuyente, por sus circunstancias económicas, se vea impedido para satisfacer el pago de la vivienda. Esta circunstancia, totalmente razonable en mi opinión (es difícil pensar en alguna causa que justifique más el hecho de que una persona tenga que dejar su vivienda que, simplemente, no poder pagarla), soluciona algún que otro problema interpretativo que, en definitiva había desembocado en litigio judicial.

Asimismo conviene referirnos en este momento (volveremos a esta cuestión más tarde), a que el últi-

mo párrafo del reiterado apartado 8 del artículo 90 aclara, sin lugar a dudas, que en el caso de que los miembros de la unidad familiar sean titulares de más de un bien inmueble urbano, solo **uno de ellos** tiene la consideración de vivienda habitual. Esto es, no cabe que la unidad familiar sea titular de más de una vivienda habitual al mismo tiempo. No hay problema, esto es obvio, para que haya más de una vivienda habitual en la misma unidad familiar, pero sucesivamente: esto es, primero una y luego otra.

Además de ello, y aunque es ésta una cuestión que no ha sido problemática a la hora de aplicar el concepto de vivienda habitual en el IRPF, conviene llamar la atención de que no es necesario que hayan pasado tres años de residencia continuada para poder comenzar a aplicar los beneficios de la consideración de la residencia como habitual. Bien al contrario, el contribuyente puede aplicar los beneficios desde la adquisición de la vivienda, sin perjuicio de que si antes de los tres años deja de tener su residencia en la misma, tenga que proceder a la correspondiente regularización. Dejando a salvo, claro está, los supuestos excepcionales a los que antes he hecho referencia.

A la hora de analizar el concepto de vivienda habitual en el IRPF, también hay que tener en cuenta el requisito previsto en el artículo 69.2 del Reglamento guipuzcoano (DF 137/2007, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ...), en virtud del cual, para que una vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente, debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo de doce meses a partir de la adquisición o de la terminación de las obras. Este requisito, que a veces se interpreta como un límite que restringe la aplicación de los beneficios fiscales, sin embargo, en la mayoría de los supuestos es todo lo contrario. Esto es, permite el traslado a la vivienda recién ad-

quirida con un margen temporal más que razonable (supuestos excepcionales al margen) para llevar a cabo el traslado de domicilio.

3.- SOBRE SUPUESTOS ASIMILADOS A VIVIENDA HABITUAL.

La normativa del IRPF también prevé algunos supuestos que, si bien no constituyen adquisición de vivienda habitual, sí se asimilan a dicha adquisición. Esto, técnicamente es muy importante (me refiero a la diferencia entre ser adquisición de vivienda habitual o ser un supuesto asimilado a la adquisición de vivienda habitual), por los motivos que veremos más adelante.

Los supuestos asimilados son los siguientes:

- a) Las cantidades destinadas a la rehabilitación de la vivienda habitual. Para ello es preciso que se haya dictado resolución del Gobierno Vasco calificando las obras como actuación protegida.
- b) Las cantidades depositadas en cuentas-vivienda. Este supuesto se asimila a la adquisición de vivienda habitual, siempre que las cantidades depositadas se destinen, antes de haber transcurrido el plazo de seis años desde la apertura de la cuenta, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. Conviene apuntar que, con carácter transitorio (en este aspecto hay alguna pequeña diferencia entre las normativas de los tres Territorios Históricos), el mencionado plazo de seis años se ha ampliado a ocho, para las cuentas cuyo plazo de seis años finalizaba entre el uno de enero de 2008 y el treinta y uno de diciembre de 2011. Y si el referido plazo de seis años finalizaba en 2012, el plazo se amplía a siete años en lugar de a ocho (este último aspecto, solo es aplicable en Gipuzkoa). La explica-

ción del plazo de siete años es bien simple. Se trata de evitar la situación, en mi opinión, difícilmente justificable, de que un obligado tributario que abrió la cuenta vivienda en 2006 tenga que destinar su importe a la adquisición de vivienda antes de 2012, y otro que la abrió en 2005, tenga de plazo hasta 2013 para hacerlo. De este modo y siguiendo con el ejemplo, a los dos obligados tributarios que abrieron la cuenta vivienda uno en 2005 y otro en 2006, el plazo límite para el destino de los fondos, se les cumplirá a la vez. Pero, por lo menos, se evita que al que abrió la cuenta un año más tarde, el plazo le finalice previamente al que la abrió un año antes.

- c) La ampliación de vivienda. Dentro de este concepto puede tener encaje el supuesto de anexión de dos viviendas.
- d) La construcción de vivienda. Alcanza tanto a supuestos en los que el contribuyente satisface directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, como a supuestos en los que entregue cantidades a cuenta al promotor.
- e) Adquisición de un derecho de superficie del inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual, cuando se haya constituido sobre un suelo de titularidad pública.
- f) Determinadas obras e instalaciones de adecuación destinadas a ayudar a personas discapacitadas o en situación de dependencia.

4.- ALGUNAS REFERENCIAS AL CONCEPTO DE VIVIENDA HABITUAL EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA.

Una vez que tenemos claro que la vivienda, para que tenga la consideración de "habitual" tiene que

cumplir una serie de requisitos, vamos a mencionar algunos supuestos en los que la normativa tributaria se refiere a la "vivienda habitual". Dado que el Impuesto sobre el Patrimonio ha sido derogado, no me voy a referir a él.

4.1.- Vivienda habitual e IRPF.

a) Deducción por adquisición (o alquiler) de vivienda habitual.

Para poder aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual (este es el nombre de la deducción en la NFIRPF), resulta evidente que es requisito ineludible que la vivienda cumpla con los requisitos para ser "habitual". Es esta una cuestión de base. Obvia.

Sin embargo, como casi siempre sucede, en la medida que entramos a analizar diferentes supuestos, las respuestas a los problemas que se van planteando, dejan de ser siempre tan nítidas.

Por ejemplo. Si un obligado tributario que es propietario de una "vivienda habitual", en la que ha residido más de tres años, pero cuyo préstamo hipotecario está todavía pagando, adquiere otra vivienda, que va a ser su nueva vivienda habitual, ¿existe algún problema para ello? Así planteada la cuestión, la respuesta es clara: no existe ningún problema. Ahora bien, si el adquirente no va a realizar el traslado de manera inmediata (puede ser por múltiples motivos, por ejemplo porque va a realizar alguna obra en la nueva vivienda) y la persona del ejemplo no vende su antigua vivienda habitual hasta pasados algunos meses, ¿puede durante dicho plazo aplicar la deducción por las dos viviendas? La respuesta a esta cuestión puede ser discutible pero, en mi opinión, es negativa.

Ya hemos dicho antes que el artículo 90.8 de la NFIRPF establece de manera inequívoca que solo

cabe una vivienda habitual por unidad familiar. No veo problema a que durante el mismo período impositivo se consideren habituales dos viviendas diferentes. Pero siempre, en mi opinión, que sea sucesivamente: primero una y luego (a partir de la adquisición de la nueva), la otra. Considero que no cabe aplicar la deducción simultánea sobre las dos viviendas a la vez durante los meses que transcurren hasta que se realiza el traslado. Y menos aún, durante el plazo máximo (hasta doce meses) que el obligado tributario tiene para habitar de manera efectiva y permanente la nueva vivienda. No cabe que haya más de una vivienda habitual por unidad familiar. Y si para aplicar la deducción la vivienda tiene que ser habitual, la conclusión parece clara.

En un primer momento podría pensarse que el planteamiento expuesto podría hacer quebrar la posibilidad de aplicar simultáneamente la deducción por adquisición de la vivienda habitual con la aplicación de la deducción por aportaciones a la cuenta vivienda o, por entregas a cuenta por la adquisición de una vivienda en construcción. Sin embargo, eso no es así. El caso es sustancialmente diferente al que acabamos de analizar.

Como hemos visto antes, los supuestos de aportaciones a cuenta vivienda o de entregas a cuenta para la compra de viviendas en construcción, desde el punto de vista del IRPF, no son supuestos de adquisición de vivienda habitual, sino supuestos **asimilados** a la adquisición de vivienda habitual. Si hago una aportación a una cuenta vivienda no estoy comprando una vivienda. Y tampoco lo hago si realizo una entrega a cuenta al promotor, en tanto no se produzca el otorgamiento de la escritura pública. Por tanto, a efectos del IRPF y del artículo 90, no hay problema por el hecho de que una persona sea propietario de una vivienda y, además, esté realizando entregas a cuenta al promotor de una vivienda en construcción. Ese obligado tributario (o esa unidad familiar), no es

titular de más de una vivienda habitual. No puede serlo. Es titular de una vivienda habitual y, además, hace entregas (o aportaciones a una cuenta vivienda, si es el caso) que, a efectos de la deducción, se asimilan a la adquisición. Pero vivienda habitual solo hay una. No se observa problema, por tanto, en ese caso.

A la misma conclusión se llegaría, si el supuesto fuese el de compaginar **la deducción por alquiler de vivienda habitual**, con la deducción por aportaciones a cuenta vivienda o por entregas a cuenta al promotor. Tampoco hay problema para ello. Con la ventaja fiscal añadida (a los efectos que ahora nos ocupan) de que, como es sabido, la deducción por alquiler de vivienda habitual no consume crédito vivienda (la aportación a cuenta vivienda y las entregas a cuenta al promotor, obviamente, sí lo hacen).

b) Exención por reinversión en el IRPF. Para poder excluir de gravamen las ganancias obtenidas por la transmisión de vivienda (art. 51 de la NF de Gipuzkoa), la normativa exige que la vivienda transmitida sea la **vivienda habitual** del contribuyente y, además, que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Pues bien, esas condiciones, en el caso de Gipuzkoa, se reflejan en el artículo 51 del Reglamento. Por lo que a estas notas afecta, el requisito fundamental al que me voy a referir, consiste en que el importe total obtenido en la enajenación se debe reinvertir en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de dos años.

Dicho plazo de dos años, puede computarse a partir de la fecha de la transmisión de la "antigua" vivienda habitual (es lo que se suele conocer como reinversión "hacia adelante"). Pero también puede ser una reinversión "hacia atrás", supuesto que se

produce cuando el obligado tributario compra la que va a ser su nueva vivienda habitual y, en los dos años posteriores, vende la anterior vivienda habitual y destina el importe de la venta a satisfacer el precio de la nueva (el típico caso en que se ha realizado la compra con financiación ajena).

Pues bien, a raíz de la crisis que todavía nos sigue acompañando, una de las medidas que se han aprobado (con carácter transitorio), consiste precisamente en aumentar, en algunos casos, dicho plazo de dos años, a tres. En los Territorios Históricos de Alava y Bizkaia, el alcance de esta medida transitoria es más amplio que en Gipuzkoa, pero en estas notas, como he señalado con anterioridad, me voy a referir a la normativa guipuzcoana. Pues bien, **exclusivamente** para aquellos casos de reinversión "hacia atrás", esto es, supuestos en los que una persona compra una nueva vivienda habitual y, posteriormente, vende su anterior vivienda habitual, el plazo de dos años pasa a ser de tres siempre que la adquisición de la nueva vivienda se haya producido entre el 1 de enero de 2006 y el 31 de diciembre de 2010. La justificación de esta medida transitoria consiste en el intento de "ayudar" a aquellas personas que habiendo comprado una nueva vivienda con la intención de vender la anterior, se vieron sorprendidos por la situación de crisis, en virtud de la cual les resultaba imposible vender la "antigua", de modo inesperado. En muchos casos, por tanto, la persona en cuestión tenía que estar pagando dos préstamos a la vez (es obvio señalar el problema que ello supone si la situación no es buscada). Y si conseguía venderla una vez transcurrido el plazo de dos años, la carga fiscal generada como consecuencia de la transmisión, podía, en ocasiones, llegar a hacer inviable la operación, con los consiguientes problemas que ello podía acarrear. En definitiva, ante una situación excepcional, se adoptaron medidas, también excepcionales.

Por lo tanto, en algunos supuestos, el plazo de dos años puede ampliarse a tres, pero es importante tener presente que la regla general prevista en el Reglamento del Impuesto, establece un plazo de reinversión de dos años.

Asimismo, conviene señalar, a los efectos de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual (lo mismo que para la prevista con ocasión de la transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia), es suficiente con que la vivienda haya sido habitual cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión (o tres años si nos encontramos ante uno de los supuestos previstos por la medida transitoria a la que me he referido en los dos párrafos anteriores). No es imprescindible que sea vivienda habitual en el momento de la transmisión.

c) Deducción por adquisición de vivienda habitual y exención por reinversión. El artículo 72 del Reglamento guipuzcoano es tajante cuando señala que en el supuesto de que se opte a la exención por reinversión en vivienda habitual, a los efectos de la minoración del crédito fiscal de 36.000 euros, habrá que imputar en primer lugar el 18 por 100 de la ganancia patrimonial exenta. La justificación de que el orden sea ése (primero la ganancia exenta y luego la nueva adquisición) y no al revés, no es irrelevante, sino todo lo contrario. Si un contribuyente imputa al crédito fiscal el 18 por 100 del importe invertido en la adquisición de la nueva vivienda, una vez se alcanza el límite de 36.000 euros, ya no va a poder seguir aplicando deducción por este concepto aunque siga amortizando el préstamo hipotecario con el que financia su compra. Sin embargo, la ganancia exenta, si bien consume crédito fiscal, no se detiene cuando el crédito fiscal se agota. Al contrario, la exención por reinversión se aplica en su integridad (lógicamente, si se cumplen los requisitos previstos

para ello), aunque el obligado tributario haya agotado su crédito fiscal. Por tanto, sería mucho más beneficioso, en teoría, aplicar primero la deducción por adquisición de vivienda habitual y luego la exención por reinversión. Lógicamente me estoy refiriendo, básicamente, al periodo impositivo en el que se produce la nueva compra. Pero el Reglamento es muy claro a este respecto: primero exención y luego deducción por adquisición de vivienda habitual.

Pues bien este orden que, en principio, no plantea problema por la claridad de su enunciado, debe también ser aplicado, en mi opinión, cuando nos encontramos ante una exención por reinversión de las que antes he denominado “hacia atrás”. Esto es, en el caso de que nos encontremos en un supuesto en el que una persona adquiere una vivienda habitual y aplica la deducción por adquisición de vivienda, y posteriormente vende dentro del plazo reglamentariamente previsto su anterior vivienda habitual y aplica la exención por reinversión, si el 18 por 100 de la ganancia agota el crédito fiscal, el contribuyente deberá regularizar las deducciones aplicadas por la adquisición. De otro modo, no se estaría cumpliendo con el orden reglamentariamente previsto: primero exención por reinversión y luego deducción por inversión (si queda crédito fiscal). No se aprecia, en mi opinión ni en la lógica de la deducción ni tampoco en la normativa, apoyo suficiente como para defender lo contrario. Una solución diferente a la que planteo, daría un tratamiento mucho más beneficioso desde el punto de vista fiscal, a aquél que compra la nueva vivienda habitual y luego vende la antigua que a aquél que vende la antigua y, a continuación compra la nueva. Y ni la Norma Foral ni el Reglamento ni la filosofía de la deducción justifican dicha discriminación.

4.2. Vivienda habitual e ITP.

Recientemente (en el caso de Gipuzkoa, en virtud de la NF 4/2009, de 23 de diciembre, por

la que se introducen determinadas modificaciones tributarias), se ha modificado la tributación de las viviendas que tributan por ITP, esto es, las viviendas de segunda mano. Bizkaia y Gipuzkoa han incluido determinadas modificaciones en su normativa, inspirándose en el modelo anteriormente vigente en el TH de Alava.

A partir de dicha Norma Foral, las viviendas de segunda mano dejan de tributar al 6%, y pasan a hacerlo al 4%, incluidas las plazas de garaje (con un máximo de dos) y anexos que se transmitan conjuntamente.

Pero si se trata de viviendas cuya superficie construida no sea superior a 120 m² (ó 96 m² útiles), o bien, que el adquirente sea titular de familia numerosa, el tipo impositivo será del 2,5% siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el adquirente no sea propietario de otra vivienda en un porcentaje superior al 25 por 100, dentro del término municipal en que radica la vivienda objeto de adquisición.
- Que la vivienda se destine a residencia habitual del adquirente en los términos del artículo 90.8 de la NF del IRPF y sus normas de desarrollo. Esto es, que se trate de la vivienda habitual del adquirente.
- Que en el documento de adquisición se exprese que se cumplen o van a cumplir todos los requisitos.

Los dos primeros requisitos son objeto de matización. Por lo que se refiere al de no ser propietario de otra vivienda, si el obligado tributario adquiere la que va a ser su nueva vivienda habitual pero no ha vendido todavía su anterior vivienda habitual, tendrá que tributar al 4%. Pero si en el plazo de 18 meses

acredita que (además de cumplir el resto de los requisitos) ha vendido su "antigua" vivienda habitual, podrá solicitar la devolución de la diferencia entre la aplicación del 4 por 100 satisfecho y el 2,5 por 100. Pero eso sí, ambas viviendas, la que el obligado tributario ha comprado y la que posteriormente ha vendido, han tenido que ser vivienda habitual. Lógicamente (tal y como antes hemos señalado), no simultánea sino sucesivamente.

Con respecto al segundo requisito, esto es, que se trate de vivienda habitual, el contribuyente deberá acreditarlo en el plazo de doce meses a partir de la adquisición de la vivienda, por cualquier medio de prueba admitido en derecho. El medio más habitual será el certificado de empadronamiento. En este caso, la operativa es la contraria al supuesto señalado en el párrafo anterior. Esto es, se tributa directamente al 2,5 por 100, sin perjuicio de que sea precisa la acreditación posterior en los términos señalados.

Tanto en un requisito como en el otro, es importante aclarar que el concepto de vivienda habitual con el que hay que cumplir, es el del IRPF, y como hemos visto más arriba, para ello se exige una residencia continuada de tres años (al margen lógicamente, de las excepciones previstas). Por lo tanto, si a los efectos del IRPF no llega a ser vivienda habitual, además de las repercusiones que ello pueda tener en dicho impuesto, el obligado tributario también tendrá que regularizar la diferencia entre el 2,5 y el 4%, además de los correspondientes intereses de demora.

El requisito que probablemente más problemas puede acarrear, tanto desde el punto de vista de la gestión del Impuesto como desde la perspectiva de la seguridad jurídica, es el de la exigencia de no ser titular de más de un 25 por 100 de otra vivienda en el mismo término municipal. Por ello resulta previsible, bien algún ajuste en la propia Norma Foral

del Impuesto o, cuando menos, un desarrollo reglamentario que aclare algunos aspectos que pueden resultar conflictivos.

5.- LOCALES HABILITADOS COMO VIVIENDA.

La normativa tributaria dedica varias disposiciones al supuesto, bastante frecuente desde hace algunos años, en el que se produce la transformación, no solo física sino también jurídica, de locales en vivienda.

Por lo que se refiere al IRPF, podemos encontrar en el último párrafo del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento (guipuzcoano), una mención a los locales habilitados como vivienda. Así, se establece que en estos supuestos, el plazo de doce meses previsto para habitar de manera efectiva y permanente la vivienda adquirida, empezará a computar a partir del otorgamiento de la licencia de primera utilización u ocupación. Esa salvedad es, en mi opinión, perfectamente razonable. Se trata de evitar el círculo vicioso que se produciría si la exigencia de cumplir el plazo de doce meses en estos casos, comenzase a contar a partir de la adquisición: el contribuyente adquiere un local, que no puede habitar porque no es vivienda. Pero la normativa fiscal le exige que lo ocupe en doce meses. Y cuando puede ir a vivir a ese inmueble y lo hace inmediatamente de tener todos los permisos, ya es vivienda, pero no puede aplicar la deducción por el préstamo que todavía está pagando, porque han pasado más de doce meses desde la adquisición. En definitiva, una situación no deseada que se pretende solventar con el mencionado párrafo del reglamento.

Por otra parte, si bien el requisito de los doce meses está solucionado de manera expresa desde el punto de vista normativo, hay otros aspectos que no lo están. Pero, en mi opinión, una interpretación razonable y sistemática de la normativa del IRPF so-

bre la materia, también permite solucionar, al menos, gran parte de los problemas.

Así, parece razonable que, si un obligado tributario compra un local para transformarlo en vivienda, en el momento de la adquisición no tenga el tratamiento de una vivienda desde el punto de vista fiscal. Y ello, por la sencilla razón de que cuando la adquiere, el inmueble es un local; no es una vivienda. Por tanto, no podrá aplicar, en ese momento, la deducción por adquisición en vivienda. Ahora bien, no se aprecia en la normativa del IRPF, impedimento alguno para que si ese local, después de las obras, permisos y licencias correspondientes pasa a ser una vivienda (fue un local pero a partir de un momento determinado ya es vivienda), desde ese preciso momento, las amortizaciones e intereses que se vayan satisfaciendo para pagar el préstamo con el que se financió la compra del local (ahora vivienda), puedan generar la correspondiente deducción por adquisición de vivienda. Más aún, tampoco aprecio problema para, incluso, solicitar la rectificación de las autoliquidaciones del período impositivo de la compra y posteriores siempre, claro está, que no estén prescritos.

Por lo que se refiere a la posible aplicación de la deducción por las obras de transformación de local a vivienda, en concepto de rehabilitación de vivienda habitual, entiendo que sirve lo señalado en el párrafo anterior. Eso sí, con el requisito añadido, en este caso, previsto en el apartado 6 del artículo 90 de la Norma Foral del Impuesto. Esto es, será necesaria la correspondiente resolución del Gobierno Vasco.

Por último y por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar la exención por reinversión, la conclusión iría en la misma línea. Esto es, se podría excluir de gravamen la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de una vivienda habitual, siempre que se reinvierta en la adquisición de un local sobre el cual, antes de haber transcurrido el plazo de dos

años (o tres en las reinversiones "hacia atrás", de acuerdo con la disposición a la que antes nos hemos referido), se haya obtenido la licencia de primera utilización u ocupación como vivienda.

Si cambiamos de figura impositiva y nos fijamos, ahora, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, podemos observar más de lo mismo. Esto es, el obligado tributario, cuando compra, está adquiriendo un local. Por lo tanto, es obvio que no va a poder aplicar los tipos reducidos del 4 ó 2,5 por 100 a los que antes nos hemos referido, porque están previstos, únicamente, para la adquisición de viviendas. Sin embargo, la Norma Foral del impuesto prevé una suerte de "aplicación retroactiva" de los tipos reducidos, con ciertos límites, cuando se lleve a cabo la habilitación del local como vivienda.

La cuestión tiene su reflejo normativo en las letras e) y f) del artículo 11 (una vez más nos referimos a Gipuzkoa), de la Norma Foral 18/1987. El esquema utilizado es el siguiente: el obligado tributario, al adquirir el local tributa al 6 por 100 (está adquiriendo un local), pero si dentro del plazo de 18 meses a partir de la adquisición acredita que ha obtenido la licencia de primera utilización u ocupación como vivienda del local en cuestión, podrá solicitar la devolución de la diferencia entre el 6 y el 4 por 100 ó entre el 6 y el 2,5 por 100. Todo ello, como es lógico, siempre que cumpla con el resto de los requisitos previstos para la aplicación de cada uno de dichos dos tipos reducidos.

En Donostia-San Sebastián, a 15 de junio de 2010.

LA REPRESENTACIÓN VOLUNTARIA PARA ACTUACIONES ANTE LA HACIENDA FORAL DE ÁLAVA

JUNE PARRILLA SUÁREZ (*)
JAVIER ARMENTIA BASTERRA (**)

I.- INTRODUCCIÓN.

Recientemente la Diputación Foral de Álava ha aprobado un Decreto Foral que regula la representación voluntaria para actuaciones a realizar ante la Hacienda Foral.

El objeto del presente trabajo es comentar el contenido de dicha disposición general.

II.- ESQUEMA DE LA REPRESENTACIÓN EN LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA DE ÁLAVA.

La Norma Foral General Tributaria de Álava dedica la sección 4ª del Capítulo II del Título II a la capacidad de obrar en el orden tributario. La regulación contenida sobre esta materia se puede resumir de la siguiente forma:

a.- Capacidad de obrar.

Tienen capacidad de obrar en el orden tributario tanto las personas que dispongan de ella conforme a Derecho, como los menores de edad y los incapacitados para las relaciones derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial.

b.- Representación legal.

En los supuestos en que las personas no dispongan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.

Respecto a las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación.

Para las entidades sin personalidad a que se refiere el artículo 35.3 de la Norma Foral General Tributaria actuará el que ostente la representación y, de no haberse designado, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.

c.- Representación voluntaria.

Los obligados tributarios con capacidad de obrar pueden actuar a través de representante, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas.

Para temas de cierta trascendencia, como interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los Títulos III, IV y V de

(*) Licenciada en Administración y Dirección de Empresas.
(**) Licenciado en Derecho.

esta Norma Foral, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante la Administración tributaria

Sin embargo, para los actos de mero trámite se presumirá que la representación ha sido otorgada.

Finalmente hay que señalar que la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe el poder o se subsane el defecto dentro del plazo de diez días, que a estos efectos deberá conceder la Administración tributaria.

d.- Representación de personas o entidades no residentes.

Por regla general, los obligados tributarios no residentes que operen en Álava a través de establecimiento permanente, deben designar un representante con domicilio en Álava, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida así lo requiera la Administración tributaria.

III.- OBJETO DEL DESARROLLO REGLAMENTARIO.

El Decreto Foral tiene por objeto desarrollar parcialmente el régimen de representación contenido en la Norma Foral General Tributaria de Álava. Se utiliza el término "parcialmente" ya que no se desarrollan todos los aspectos de la regulación contenida en la Norma Foral General Tributaria de Álava como, por ejemplo, la representación legal o la representación de los no residentes.

Como no puede ser de otra forma, se sienta el principio general de que los obligados tributarios tie-

nen el derecho a otorgar cualesquiera de los poderes de representación admitidos en derecho a favor de un representante. Esto es, en cualquier momento y con la extensión que decida el obligado tributario, se puede otorgar un poder de representación. Pero el ejercicio de este derecho en dichos términos no es el objeto del Decreto Foral que se comenta.

En efecto, dejando a salvo el principio general anterior, el Decreto Foral regula modalidades concretas y determinadas de representación voluntaria de los obligados tributarios ante la Hacienda Foral de Álava.

IV.- CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA REGULACIÓN REGLAMENTARIA.

Se pueden citar las siguientes características generales de la regulación que sobre la representación voluntaria realiza el Decreto Foral que se comenta:

a.- A la primera de estas características se acaba de hacer referencia en el apartado anterior y consiste en que el Decreto Foral regula modalidades concretas y determinadas de representación voluntaria de los obligados tributarios ante la Hacienda Foral de Álava. A tal fin se establecen cuatro niveles de representación que serán los que determinen las actuaciones que pueden llegar a realizar los representantes voluntarios en nombre de sus representados. Esto es, se trata de una representación estandarizada de tal suerte que se ponen a disposición de los obligados tributarios determinados modelos de representación o paquetes cerrados, a fin de que, si así lo estiman oportuno, los otorguen a su representante.

b.- El otorgamiento de un determinado nivel de representación habilita a los representantes para realizar todas y cada una de las actua-

ciones que se relacionan en cada nivel de representación. Esto es, cuando un obligado tributario otorga un concreto nivel de representación, está otorgando a su representante todas y cada una de las facultades, funciones o actuaciones que para cada nivel de representación se establecen.

- c.- Tal como luego se explicará, los niveles de representación están, salvo excepciones, vinculados entre sí, de tal suerte que si se otorga un nivel de representación elevado, se entiende que el representante dispone de otros niveles de representación de carácter inferior. A estos efectos al hacer referencia a niveles inferiores o superiores se está haciendo referencia a su numeración, no a la importancia de la representación otorgada.
- d.- La representación otorgada se podrá ejecutar o hacer efectiva a través de cualquier canal en los términos y condiciones que para cada uno de estos canales se establezcan en los sistemas operativos utilizados por la Administración tributaria, así como en las condiciones que se establezcan en la normativa tributaria.
- e.- Las facultades, funciones o actuaciones que puede desarrollar el representante se podrán ejecutar o ejercer tanto por vía telemática, como por otros medios, como la vía presencial.
- f.- De la aplicación de los niveles de representación que se van a indicar a continuación va a resultar que los obligados tributarios pueden tener como máximo a cuatro representantes distintos.
- g.- Para gestionar adecuadamente la nueva normativa se crea el Registro de Representantes

Voluntarios, por medio del cual se llevará un control de todos aquellos representantes que hayan sido nombrados de forma voluntaria para actuar ante la Hacienda Foral de Álava en nombre de los obligados tributarios y que dispongan de los niveles de representación estandarizados. En términos generales se puede afirmar que el objetivo de dicho Registro es disponer de información sobre el representado, el representante y el nivel de representación otorgado.

En consecuencia, este Registro no va a abarcar a todos los supuestos de representación, ya que se dejan al margen los actos de representación al margen de los niveles que a estos efectos se regulan con carácter estandarizado en el Decreto Foral objeto del presente trabajo.

V.- CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA REPRESENTACIÓN VOLUNTARIA.

El Decreto Foral establece dos principios básicos sobre la representación voluntaria que regula:

- a.- Una vez que el obligado tributario haya ejercido su derecho para actuar ante la Hacienda Foral de Álava por medio de representante, a partir de ese momento se entenderán con su representante las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que exista modificación, revocación o renuncia de la representación.
- b.- Los representantes única y exclusivamente podrán ejercer ante la Hacienda Foral de Álava aquellas actuaciones que se correspondan con el nivel de representación que les haya conferido el representado. Tal como se ha indicado anteriormente, estos niveles de representación son “paquetes cerrados” de tal forma que atribuido un nivel de representación se habilita al

representante para realizar todas y cada de las actuaciones relacionadas en ese nivel.

VI.- NIVELES DE REPRESENTACIÓN VOLUNTARIA.

Se establecen cuatro niveles de representación en atención a las actuaciones que pueden ejercer los representantes voluntarios ante la Hacienda Foral de Álava. Alguno de estos niveles se desdobra en subniveles, en los términos que se van a indicar a continuación.

VI.1.- “Nivel Uno”. Nivel relacionado con la presentación de autoliquidaciones y pago de deudas tributarias y sanciones.

Este nivel de representación habilita a los representantes para realizar todas y cada una de las siguientes actuaciones:

- a.- Suscribir y presentar todo tipo de declaraciones y autoliquidaciones, incluidas las formales, con excepción de las declaraciones censales, que son objeto de otro nivel específico de representación en concreto el “Nivel Dos.c”).

A estos efectos ha de tenerse en cuenta el artículo 29 de la Norma Foral General Tributaria que define a las obligaciones formales como aquéllas que no tienen carácter pecuniario y son impuestas por la normativa a los obligados tributarios y cuyo cumplimiento se encuentra relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos de índole tributaria. Hay que tener en cuenta que este nivel de representación habilita también para suscribir y presentar las declaraciones formales, excepto las relacionadas con el Censo.

Íntimamente vinculado con esta facultad se encuentran otras dos relacionadas con las

propias declaraciones y autoliquidaciones presentadas por el representante. Estas facultades asociadas son las siguientes:

- Solicitar y suscribir, siempre que la deuda se encuentre en período voluntario, el aplazamiento o fraccionamiento de pago de las autoliquidaciones presentadas por el representante, así como solicitar y suscribir la compensación o cualquier otra forma de extinción de la deuda tributaria regulada en la Norma Foral General Tributaria de Álava.
- Solicitar la domiciliación del pago de la deuda tributaria, siempre que se encuentre en período voluntario, procedente de las autoliquidaciones presentadas por el representante.

- b.- Efectuar el pago, por cualquier sistema habilitado por la Hacienda Foral de Álava, de la deuda tributaria procedente de cualquier tipo de autoliquidación, liquidación, así como de las sanciones, siempre que la deuda tributaria o la sanción se encuentre en período voluntario de recaudación.

A través de esta habilitación, sí se permite el pago de cualquier deuda tributaria o sanción, incluso cuando procedan de autoliquidaciones que no hayan sido presentadas por el representante, de liquidaciones practicadas por la Administración, así como si se trata de sanciones. Pero la actuación del representante se limita al pago, no a solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, compensación u otras formas de extinción de esta obligación tributaria de pago. Tampoco en estos casos alcanza a la posibilidad de domiciliar el pago.

c.- Consultar el estado de tramitación de las declaraciones, autoliquidaciones, solicitudes o pago a que se refieren las letras anteriores. Esta consulta se referirá, única y exclusivamente, a los trámites administrativos directa e inmediatamente relacionados con las referidas declaraciones, autoliquidaciones, solicitudes o pago.

d.- Imprimir copia válida de las declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes a que se refieren las letras anteriores, siempre que las mismas se hayan presentado por vía telemática.

Aquí no se hace referencia a imprimir copia del pago ya que tendrá que acudir al propio sistema de realización del pago o a la entidad financiera a por el justificante del ingreso.

¿Cuántos representantes se pueden tener en este nivel de representación?

Los obligados tributarios pueden asignar este “Nivel Uno” de representación a, como máximo, dos representantes.

Representante 1:	Representante 2:
Nivel Uno.	Nivel Uno.

VI.2.- “Nivel Dos”.

Este nivel de representación se divide, a su vez, en tres subniveles:

- 1) “Nivel Dos a)”: Consulta y utilización de datos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Este nivel de representación habilita al represen-

tante para consultar, y en su caso utilizar a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias, los datos fiscales de sus representados correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta consulta y utilización se predica de los datos fiscales y por tales hay que entender toda la información que, de un obligado tributario, dispone la Hacienda Foral de Álava y que directamente sirve para confeccionar la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¿Cuántos representantes se pueden tener en este nivel de representación?

Los obligados tributarios pueden asignar este nivel de representación a un único representante.

Representante 1:
Nivel Dos. a).

Relaciones entre los niveles de representación.

Ahora bien, este subnivel implicará que el representante se halla facultado para ejercer las actuaciones del “Nivel Uno”. Por lo tanto, si se nombra a un representante con este nivel, tendremos como máximo un representante en el “Nivel Uno” y un representante en el “Nivel Dos.a)” (que hace disponer también del “Nivel Uno”).

Representante 1:	Representante 2:
Nivel Dos. a).	
Nivel Uno.	Nivel Uno.

- 2) “Nivel Dos b)”: Solicitud y recepción de certificados.

Este nivel de representación habilita al representante para solicitar cualquier tipo de certificado tributario, así como para recibir los certificados emitidos por la Hacienda Foral de Álava en aquellos supuestos en que ésta pueda emitir y entregar el certificado de forma automática en el momento de la solicitud.

Lo anterior determina que los certificados que la Hacienda Foral de Álava no emita de forma automática, se notificarán al representado, no al representante que sólo tiene, en estos casos, la facultad de recibir los certificados emitidos al momento.

¿Cuántos representantes se pueden tener en este nivel de representación?

Los obligados tributarios podrán asignar este nivel de representación a como máximo dos representantes.

Representante 1:	Representante 2:
Nivel Dos. b).	Nivel Dos. b).

Relaciones entre los niveles de representación.

Este nivel de representación es totalmente independiente de todos los demás niveles, es decir, no existe ninguna vinculación con los demás niveles de representación.

El "Nivel Dos.b)" es independiente de los demás niveles de representación.

3) "Nivel Dos c)": Declaraciones censales.

Este nivel de representación habilita a los representantes para todas las actuaciones que se relacionan a continuación:

- a.- Suscribir y presentar las declaraciones censales, consultar su estado de tramitación, así

como imprimir copia válida de las mismas siempre que su presentación se haya realizado por vía telemática.

- b.- Suscribir y presentar la contestación a cualquier tipo de requerimiento formulado por la Hacienda Foral de Álava en el seno de los procedimientos censales.

- c.- Consultar la totalidad de los datos que, contenidos en el Censo de Contribuyentes del Territorio Histórico de Álava, hayan sido puestos a nivel de consulta por la Hacienda Foral de Álava.

Los datos que podrán ser consultados por el representante serán los mismos a los que, de no mediar representación, tendría acceso el obligado tributario.

¿Cuántos representantes se pueden tener en este nivel de representación?

Como máximo los obligados tributarios pueden tener a dos representantes dentro de este nivel de representación.

Representante 1:	Representante 2:
Nivel Dos. c).	Nivel Dos. c).

Relaciones entre los niveles de representación.

Este subnivel de representación requerirá que los representantes tengan el "Nivel Uno", lo que implica que como máximo los obligados tributarios pueden tener a dos representantes dentro de este nivel de representación. La asignación de este nivel de representación implica que se otorga también el "Nivel Uno".

Por lo tanto, hasta este momento, se pueden tener, por ejemplo, dos representantes en el "Nivel Dos.c)"

que implica que disponen del "Nivel Uno". Además se puede tener otros dos representantes con el "Nivel Dos.b)" y, si así se estima oportuno, uno de los representantes del "Nivel Dos c)" puede tener el "Nivel Dos a)" y, en consecuencia, también el "Nivel Uno".

Representante 1:	Representante 2:
Nivel Dos. c).	Nivel Dos. c).
Nivel Uno.	Nivel Uno.

VI.3.- "Nivel Tres": Recursos, requerimientos y aplazamientos y fraccionamientos en general.

Este nivel de representación habilita a los representantes para todas las actuaciones que se relacionan a continuación:

a.- Interponer y presentar, así como suscribir recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas, así como los escritos relacionados con los procedimientos especiales de revisión (revisión de actos nulos de pleno derechos, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos) y solicitar el inicio de cualquier procedimiento de vinculación administrativa previa (consultas tributarias escritas, información con carácter previo a la adquisición o transmisión de inmuebles, acuerdos previos de valoración y propuestas previas de tributación).

Igualmente, el representante podrá realizar cualquier otra petición, solicitud, contestación, aportación de documentación, petición de pruebas y, en general, cualquier actuación en el seno de los citados procedimientos iniciados o que se estén tramitando.

b.- Suscribir y presentar la contestación relacionada con cualquier tipo de requerimiento for-

mulado por la Hacienda Foral de Álava en el seno de los procedimientos de gestión tributaria y de recaudación, así como de los procedimientos sancionadores que se incoen en un procedimiento de gestión, excluidos aquéllos a los que se hace referencia en el "Nivel Dos" (confección de autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, certificados y declaraciones censales).

c.- Solicitar y suscribir el aplazamiento o fraccionamiento de pago de las deudas tributarias y sanciones, así como la compensación o cualquier otra forma de extinción de las reguladas en la Norma Foral General Tributaria de Álava. En estos casos se exigirá que la deuda tributaria y la sanción se encuentren en período voluntario de recaudación.

d.- Respecto a lo señalado en las letras anteriores, se podrán consultar los expedientes administrativos y su estado de tramitación. Esta consulta se referirá, única y exclusivamente, a los trámites administrativos directa e inmediatamente relacionados con los procedimientos relacionados en este "Nivel Tres".

¿Cuántos representantes se pueden tener en este nivel de representación?

Como máximo los obligados tributarios pueden tener a dos representantes dentro de este nivel de representación.

Representante 1:	Representante 2:
Nivel Tres.	Nivel Tres.

Relaciones entre los niveles de representación.

Este nivel de representación requerirá que los re-

presentantes tengan el “Nivel Uno”, lo que implica que como máximo los obligados tributarios pueden tener a dos representantes dentro de este “Nivel Tres” de representación.

Si se otorga este nivel de representación se entiende que se otorga el “Nivel Uno”. Pero no existe vinculación directa entre este “Nivel Tres” y el “Nivel Dos”. Por lo tanto el obligado tributario puede tener a dos representantes con el “Nivel Tres” (que implica disponer también del “Nivel uno”) y otros dos representantes más para certificados del “Nivel Dos b)”.

Al exigirse que el “Nivel Dos.c)” está vinculado con el “Nivel Uno”, y el “Nivel Tres” también está vinculado al “Nivel Uno”, puede existir, y de existir debe ser así, que los representantes tengan el “Nivel Tres”, el “Nivel Dos c)” y el “Nivel Uno”; además uno de estos representantes puede tener el “Nivel Dos.a)”.

Representante 1:	Representante 2:
Nivel Tres.	Nivel Tres.
Nivel Uno.	Nivel Uno.

VI.4.- “Nivel Cuatro”: Recepción de notificaciones.

Este nivel de representación habilita a los representantes para recibir notificaciones procedentes de la Hacienda Foral de Álava, estableciéndose a tal efecto tres subniveles. Estos subniveles son de carácter acumulativo, en los términos que se van a señalar.

- 1) “Nivel Cuatro a)”: Recepción de notificaciones relacionadas con procedimientos iniciados por el propio representante.

Se habilita al representante para recibir notificaciones relacionadas directamente con trámites y procedimientos iniciados por dicho representante.

¿Cuántos representantes se pueden tener en este nivel de representación?

Como máximo los obligados tributarios pueden tener a dos representantes dentro de este nivel de representación.

Representante 1:	Representante 2:
Nivel Cuatro a)	Nivel Cuatro a).

Relaciones entre los niveles de representación.

Este nivel de representación requiere que los representantes tengan el “Nivel Tres”, lo que implica que como máximo los obligados tributarios pueden tener a dos representantes dentro de este nivel de representación. Si se otorga este nivel de representación se otorgan también el “Nivel Tres” y, en consecuencia, también el “Nivel Uno”.

Representante 1:	Representante 2:
Nivel Cuatro a).	Nivel Cuatro a).
Nivel Tres.	Nivel Tres.
Nivel Uno.	Nivel Uno.

- 2) “Nivel Cuatro b)”: Recepción de notificaciones relacionadas con trámites y procedimientos iniciados por el obligado tributario.

Se habilita al representante para recibir notificaciones relacionadas con trámites y procedimientos iniciados por el obligado tributario.

¿Cuántos representantes se pueden tener en este nivel de representación?

Los obligados tributarios podrán asignar este nivel de representación a un único representante.

Representante 1:
Nivel Cuatro. b).

Relaciones entre los niveles de representación.

Los obligados tributarios podrán asignar este nivel de representación a un único representante y, además, se requerirá que el representante tenga el "Nivel Cuatro a)". Al tener el "Nivel Cuatro.a)" se dispone también del "Nivel Tres" y del "Nivel Uno".

Representante 1:	Representante 2:
Nivel Cuatro b).	
Nivel Cuatro a).	Nivel Cuatro a).
Nivel Tres.	Nivel Tres.
Nivel Uno.	Nivel Uno.

3) "Nivel Cuatro c)": Recepción de notificaciones relacionadas con trámites y procedimientos iniciados de oficio por la Administración.

Se habilita al representante para recibir notificaciones relacionadas con trámites y procedimientos iniciados de oficio por la Hacienda Foral de Álava.

¿Cuántos representantes se pueden tener en este nivel de representación?

Los obligados tributarios podrán asignar este nivel de representación a un único representante.

Representante 1:
Nivel Cuatro. c).

Relaciones entre los niveles de representación.

Los obligados tributarios podrán asignar este nivel de representación a un único representante y, además, se requerirá que el representante tenga el "Nivel Cuatro b)", lo que implica tener el "Nivel Cuatro a)", el "Nivel Tres" y el "Nivel Uno".

Representante 1:	Representante 2:
Nivel Cuatro c).	
Nivel Cuatro b).	
Nivel Cuatro a).	Nivel Cuatro a).
Nivel Tres.	Nivel Tres.
Nivel Uno.	Nivel Uno.

VII.- ESQUEMA DE FUNCIONAMIENTO DE LOS NIVELES DE REPRESENTACIÓN.

De lo señalado en el apartado anterior se deduce que los obligados tributarios pueden tener como máximo a cuatro representantes. Ello es debido a que los niveles Uno, Tres y Cuatro se encuentran directamente vinculados entre sí. Pero no sucede lo mismo con el nivel Dos. Los subniveles de este "Nivel Dos" se pueden otorgar o no a los representantes que se dispongan con otros niveles de representación, si bien de otorgarse el "Nivel Dos.a)" y el "Nivel Dos.c)" se tienen que otorgar a representantes con el "Nivel Uno". Pero además, el "Nivel Dos b)" no se tiene por qué otorgar a los representantes con el "Nivel Uno", sino que se puede otorgar a otros dos representantes, de ahí que sea posible disponer de hasta cuatro representantes diferentes.

NIVEL UNO

- Presentar declaraciones (salvo las censales).
- + aplazamientos.
- + domiciliación pago.

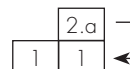
- Efectuar todo tipo de pagos.
- Estado de tramitación.
- + impresión de copia (telemática).



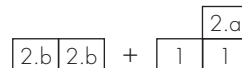
NIVEL DOS

Existen tres subniveles:

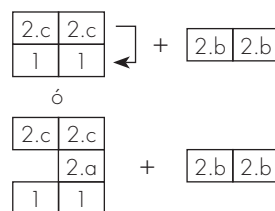
a) Datos IRPF



b) Certificados



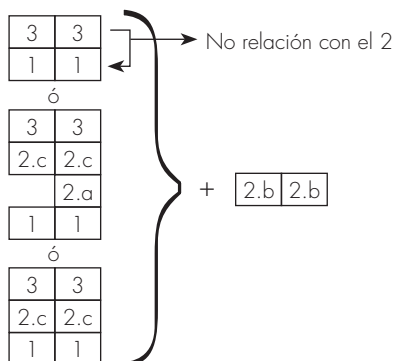
c) Actuaciones censales



NIVEL TRES

- Recursos
- Procedimientos de Revisión.
- Vinculación previa.
- Requerimientos.
- Aplazamientos de deudas y sanciones.

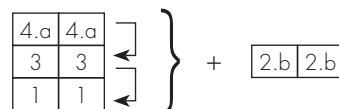
- Consulta
- + estado de tramitación



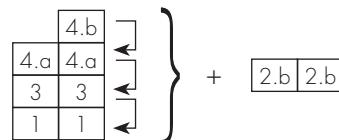
NIVEL CUATRO

Existen tres subniveles: Notificaciones:

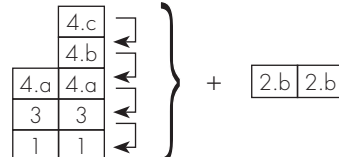
a) Notificaciones de procedimientos iniciados por el representante



b) Notificaciones de procedimientos iniciados por el obligado tributario



c) Notificaciones de procedimientos iniciados de oficio



VIII.- ACREDITACIÓN DE LA REPRESENTACIÓN VOLUNTARIA.

Los representantes voluntarios que actúen ante la Hacienda Foral de Álava en nombre y representación de un obligado tributario podrán acreditar la representación con la que actúan por los siguientes medios:

- a.- Por hallarse inscritos en el Registro de Representantes Voluntarios. La representación que conste vigente en este Registro exonerará al representante inscrito de acreditar su poder de representación ante la Hacienda Foral de Álava cada vez que entable una relación en nombre y representación del obligado tributario, siempre y cuando su actuación se encuentre comprendida dentro del ámbito de la representación inscrita.
- b.- Mediante cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna (documento público o documento privado con firma notarialmente legitimada).
- c.- Mediante comparecencia personal del obligado tributario y su representante ante la Hacienda Foral de Álava a los efectos de que se reconozca la comparecencia y la representación otorgada.

IX.- REGISTRO DE REPRESENTANTES VOLUNTARIOS.

En el Registro de Representantes Voluntarios se inscribirán los niveles de representación válidamente otorgados por los obligados tributarios a sus representantes.

Los obligados tributarios y sus representantes podrán acceder al Registro de Representantes Voluntarios a los efectos de conocer el estado de las representa-

ciones que obren en el mismo y en las que figuren tanto como representante, como representado.

X.- ALTA, MODIFICACIÓN, REVOCACIÓN Y RENUNCIA EN EL REGISTRO DE REPRESENTANTES VOLUNTARIOS.

X.1.- Procedimiento de alta en el Registro de Representantes Voluntarios.

Para darse de alta en el Registro de Representantes Voluntarios se precisa que se formule una petición en ese sentido a la Administración tributaria. Esta solicitud de alta se puede realizar por alguno de los siguientes procedimientos:

- a.- Mediante comparecencia personal del obligado tributario y del representante ante la Hacienda Foral de Álava, firmando ambos el modelo de solicitud y la aceptación de la representación. Por lo tanto se acredita la representación de forma presencial ante la propia Administración tributaria.
- b.- Mediante comparecencia personal del representante ante la Hacienda Foral de Álava. En este supuesto, el representante deberá, mediante cualquier medio válido en derecho que deje constancia fidedigna, acreditar la representación, así como el nivel o niveles de representación otorgados. En este caso el que comparece, también de forma presencial, es únicamente el representante que aporta el documento válido sobre la representación. En este documento debe especificarse bien el nivel o niveles de representación que se otorgan.
- c.- Mediante la presentación por el representante, por vía telemática, del modelo de solicitud establecido a tal efecto por la Hacienda Foral de Álava y aceptación, por el mismo canal,

de la concesión de la representación por el obligado tributario.

Esto es, se establece un sistema que inicia el representante de forma telemática y mediante el cuál, posteriormente, el representado manifiesta su voluntad de otorgar la representación señalada por aquél en su solicitud. Así se cierra el ciclo de manifestación de voluntades, constando también la representación otorgada.

d.- En el supuesto de que el representante opte por el sistema de claves se presentará por vía telemática, el modelo de solicitud establecido a tal efecto por la Hacienda Foral de Álava.

A continuación, la Hacienda Foral de Álava remitirá una clave al domicilio de notificación del obligado tributario que, una vez recibida, deberá entregarla a su representante.

Comunicada la clave de representación por parte del obligado tributario a su representante, éste la registrará por vía telemática, momento en el que se entenderá conferida la representación voluntaria a favor del representante.

El procedimiento de alta descrito en las letras c) y d) anteriores no podrá ser superior a 20 días naturales contados a partir del día siguiente al de la presentación de la solicitud de alta por parte del representante. En caso de que no se produzca la aceptación dentro del citado plazo se entenderá no realizada o ejecutada la representación solicitada.

En el supuesto de que el alta en un nivel de representación haga incurrir en las incompatibilidades establecidas en la regulación de los niveles de representación o en el número máximo de representantes que se pueden tener, no se tramitará el alta y así se hará saber al solicitante.

Una vez cumplidos los requisitos exigidos, se procederá a dar de alta la representación en el Registro de Representantes Voluntarios, momento en que empezará a surtir efectos la representación otorgada.

X.2.- Procedimiento de modificación del nivel de representación en el Registro de Representantes Voluntarios.

La modificación del nivel de representación se podrá realizar por cualquiera de los procedimientos establecidos para darse de alta en el Registro de Representantes Voluntarios.

En el supuesto de que el cambio del nivel de representación haga incurrir en las incompatibilidades establecidas para los niveles o en el número máximo de representantes que se pueden tener, no se tramita la modificación y así se le hará saber al solicitante.

La modificación de los niveles de representación surtirá efectos a partir de la inscripción de la modificación en el Registro de Representantes Voluntarios.

Si la Administración se encuentra tramitando procedimientos y la notificación de los actos se han puesto en marcha antes de conocer la modificación o el mismo día en que ésta se produzca, no se generará responsabilidad para la Administración, sin perjuicio de que haya que practicar la notificación al obligado tributario si éste así lo solicita.

Mientras no se haya puesto en conocimiento de la Administración la modificación producida, se entenderán válidas todas las actuaciones de la Administración tributaria.

X.3.- Procedimiento para la revocación y renuncia de la representación.

La representación otorgada podrá ser revocada

por el obligado tributario o se podrá renunciar a ella por el representante. Esta revocación o renuncia se podrá realizar en cualquier momento.

La revocación y la renuncia podrá realizarse bien mediante comparecencia personal en la Hacienda Foral de Álava o bien por vía telemática.

¿Desde cuando empieza a surtir efectos la revocación o la renuncia? En principio es necesario que, en la propia revocación o renuncia, se indique la fecha en que surta efectos. Si nada se dice, tendrán efectividad desde el día siguiente a la fecha de realización de la revocación o renuncia.

Ahora bien, en cualquier caso, la fecha de efectos de la revocación o renuncia deberá ser posterior a la fecha en que se solicite la misma.

Si la Administración se encuentra tramitando procedimientos y la notificación de los actos se han puesto en marcha antes de conocer la revocación o renuncia o el mismo día en que éstas se produzcan, la actuación administrativa no generará responsabilidad para la Administración, sin perjuicio de que haya que practicar

la notificación al obligado tributario si éste así lo solicita.

Con efectos meramente informativos, la Administración tributaria comunicará la revocación o renuncia a la parte que no la haya cursado, con expresión de la fecha de efectos a partir de la cual se entenderá revocada o anulada la representación correspondiente.

Finalmente hay que tener en cuenta que mientras no se haya puesto en conocimiento de la Administración el cambio producido, se entenderán válidas todas las actuaciones realizadas por la Administración tributaria.

XI.- ENTRADA EN VIGOR.

El Decreto Foral, publicado en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava el 30 de abril de 2010, dispone de una vacación, toda vez que entra en vigor el 1 de diciembre de 2010. Ahora bien, desde dicha publicación hasta el momento de entrada en vigor, la Administración tributaria puede efectuar las actuaciones necesarias para formar el Registro de Representantes Voluntarios.

EL RÉGIMEN CONTABLE Y FISCAL DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

SUMARIO:

I. RÉGIMEN CONTABLE Y FISCAL DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS:

1. CONSIDERACIONES PREVIAS;
2. INTERESES Y DIVIDENDOS RECIBIDOS DE ACTIVOS FINANCIEROS;
3. PRÉSTAMOS Y PARTIDAS A COBRAR;
4. INVERSIONES MANTENIDAS HASTA EL VENCIMIENTO;
5. ACTIVOS FINANCIEROS MANTENIDOS PARA NEGOCIAR;
6. OTROS ACTIVOS FINANCIEROS A VALOR RAZONABLE EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS;
7. INVERSIONES EN EL PATRIMONIO DE EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS;
8. ACTIVOS DISPONIBLES PARA LA VENTA;
9. RECLASIFICACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS;
10. TRATAMIENTO DE LOS PASIVOS FINANCIEROS:
 10. A) DÉBITOS Y PARTIDAS A PAGAR;
 10. B) PASIVO FINANCIERO MANTENIDO PARA NEGOCIAR;
 10. C) OTROS PASIVOS FINANCIEROS A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS;
 10. D) RECLASIFICACIÓN Y BAJA DE PASIVOS FINANCIEROS;

11. INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO PROPIO;

12. RECAPITULACIÓN.

II. INSTRUMENTOS FINANCIEROS HÍBRIDOS Y COMPUESTOS.

ABSTRACT:

El presente 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 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.

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

-PALABRAS CLAVE:

Impuesto sobre Sociedades, instrumentos financieros, activos financieros, pasivos financieros, Patrimonio Neto, valor razonable, Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

I. RÉGIMEN CONTABLE Y FISCAL DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS.**1. CONSIDERACIONES PREVIAS.**

Como es sabido dentro de la materia relativa a los instrumentos financieros el vigente Plan General Contable (PGC), aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, operó uno de los cambios más significativos y sustanciales. Dichos cambios incluyen aspectos tales como la definición de instrumentos financieros, su clasificación y el tratamiento contable de las diferencias de valoración.

¿Qué debemos entender por “instrumento financiero”? En líneas generales un instrumento financiero constituye un contrato que da lugar a un activo financiero en una empresa y, de manera simultánea, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra empresa. Por su parte un activo financiero es cualquier activo, ya se trate de dinero en efectivo, de un instrumento de patrimonio de otra empresa o de aquél que suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o bien a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables.

Asimismo cabe la posibilidad de clasificar como activo financiero todo contrato que pueda ser o que sea en el futuro liquidado con los propios instrumentos de patrimonio siempre que, no siendo un derivado, obligue o pueda obligar a recibir una cantidad

variable de sus propios instrumentos de patrimonio, o bien, siendo un derivado, no pueda ser o no sea en el futuro liquidado mediante un precio fijo por un número fijo de sus propios instrumentos de patrimonio.¹

A efectos de su valoración los activos financieros quedan clasificados en alguna de las siguientes categorías: préstamos y partidas a cobrar; inversiones mantenidas hasta la fecha de vencimiento; activos financieros mantenidos para negociar; otros activos financieros a valor razonable con cambios en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias; inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas; y activos financieros disponibles para la venta.

Y, a efectos de la presentación en Balance, ha de diferenciarse entre: préstamos y partidas a cobrar; valores de renta fija; valores de renta variable; y derivados.

Con carácter general el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) se refiere a los instrumentos financieros en sus arts. 12 (relativo a la corrección de valor), 14.1.a) (referente a la retribución de fondos propios), 20 (regulador de la subcapitalización), 21 (referente a la exención para eliminar la doble imposición económica internacional), 30 (relativo a la deducción para evitar la doble imposición interna) y 32 (en el que se regula la deducción para evitar la doble imposición de dividendos).²

¹ *Pensemos, por ejemplo, en aquellos supuestos de opción de venta emitida sobre acciones propias o en los casos de contratos a plazo sobre acciones propias.*

² *Toda esta regulación es susceptible de quedar estructurada en tres bloques: aquella normativa que limita la eficacia fiscal del deterioro contable; la destinada a evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías; y los preceptos encargados de regular y limitar la deducción de gastos financieros.*

En todo caso, y tal y como ha precisado SANZ GADEA³, no cabe aludir a la existencia de una regulación conjunta de la totalidad de las incidencias que los distintos instrumentos financieros pueden llegar a plantear sobre la base imponible o sobre la cuota íntegra.

Pues bien, en relación con los instrumentos financieros el vigente PGC ofrece una regulación sistemática de los siguientes instrumentos: reconocimiento, valoración inicial, valoración posterior, deterioro de valor, intereses y dividendos y baja de los mismos.

Concretamente la Norma 9ª del Plan diferencia, a efectos de su valoración, los siguientes tipos de activos financieros: préstamos y partidas a cobrar; inversiones mantenidas hasta el vencimiento; activos financieros mantenidos para negociar; otros activos a valor razonable con cambio en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias; inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas; y activos financieros disponibles para la venta. En líneas generales, se trata de una clasificación de los activos financieros articulada a la luz de criterios tales como su naturaleza, función, y la finalidad a la que se apliquen.

2. INTERESES Y DIVIDENDOS RECIBIDOS DE ACTIVOS FINANCIEROS.

Dentro de la clasificación realizada de los instrumentos financieros a efectos de su valoración hemos de referirnos, en primer término, a los intereses y dividendos recibidos de activos financieros. Los intereses y dividendos de activos financieros devengados, en aquellos casos en los que se declare el derecho a recibirlos con posterioridad al momento de la adquisición, deben reconocerse como ingresos en la

³SANZ GADEA, E., "Implicaciones fiscales del nuevo Plan General de Contabilidad", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 295, 2007, pág. 100.

Cuenta de Pérdidas y Ganancias. A estos efectos en la valoración inicial de los activos financieros han de registrarse de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición.

En el supuesto de que los dividendos distribuidos procediesen inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición al haberse distribuido importes superiores a los beneficios generados por la entidad participada desde la fecha de adquisición, los mismos no se reconocerían como ingresos, destinándose a minorar el valor contable de la inversión.

Por su parte las inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no se pueda determinar con fiabilidad han de valorarse por su coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro de valor. Concretamente, tratándose de instrumentos de patrimonio que se valoren por su coste al no poder determinarse con fiabilidad su valor razonable, la corrección valorativa por deterioro habrá de calcularse de acuerdo con lo dispuesto para las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Por otra parte, y salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el Patrimonio Neto de la entidad participada corregido por las plusvalías existentes en la fecha de la valoración. Y no resultará posible la reversión de la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores.

3. PRÉSTAMOS Y PARTIDAS A COBRAR.

Dentro de estos instrumentos financieros hemos de referirnos además, de manera específica, a los prés-

tamos y partidas a cobrar, quedando clasificados dentro de esta categoría, en primer lugar, los créditos por operaciones comerciales, es decir, aquellos activos financieros que se originan en la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la empresa. Y, en segundo término, los créditos por operaciones no comerciales, que constituyen aquellos activos financieros que, no siendo instrumentos derivados, carecen de origen comercial, siendo sus cobros de cuantía determinada o determinable y no negociándose en un mercado activo.⁴

Los activos financieros incluidos dentro de esta categoría han de ser valorados inicialmente por su valor razonable (contraprestación) más los gastos de transacción que les sean directamente atribuibles, si bien los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual (incluidos los créditos con las Administraciones Públicas) podrían valorarse por su valor nominal (incluyendo los intereses implícitos de la operación), en el supuesto de que el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no resultase significativo.

Su valoración posterior se produciría en virtud de su coste amortizado, debiendo contabilizarse los intereses devengados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias mediante la aplicación del método del tipo de interés efectivo. Ahora bien, tratándose de créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año su valoración inicial se produciría por su valor nominal. Y, con posterioridad, continuarían siendo valorados por dicho importe salvo que se hubiesen deteriorado.

La pérdida por deterioro de valor de estos préstamos y partidas a cobrar viene determinada por la diferencia existente entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estime vayan a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Con carácter general el valor en libros ha de ser mayor al valor actual de flujos de efectivo que se espere obtener. Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión en el supuesto de que el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, habrían de reconocerse como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. En efecto, tanto el deterioro como su reversión han de llevarse a Pérdidas y Ganancias. Y en el cálculo de estas pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros podrían utilizarse modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

Dos son, en consecuencia, los elementos sobre los que se apoya la regulación del deterioro contable correspondiente a estos activos financieros. En primer lugar, la concurrencia de una evidencia objetiva de deterioro (en la mayoría de supuestos, la insolvencia del deudor). Y, en segundo término, el importe del deterioro, que no viene determinado por el nominal del crédito sino, como hemos visto, por la diferencia resultante entre el valor en libros del activo financiero y el valor actual de los flujos de efectivo que se estime pueda llegar a generar el mismo.

En suma, tratándose del deterioro de valor que pueda llegar a experimentar la cartera de préstamos, la reversión tendrá como límite el valor en libros de los créditos afectados por el mismo.⁵

En suma, tratándose del deterioro de valor que pueda llegar a experimentar la cartera de préstamos, la reversión tendrá como límite el valor en libros de los créditos afectados por el mismo.⁵

⁴⁾ Es el caso, entre otros, de los préstamos y créditos financieros concedidos, incluidos los surgidos de la venta de activos no corrientes o las inversiones en valores representativos de deuda, siempre y cuando cumplan los requisitos indicados. Asimismo quedarían incluidas aquellas negociadas en un mercado activo pero que no van a ser conservadas hasta la fecha de vencimiento.

⁵⁾ Tal y como tendremos oportunidad de precisar, este mismo criterio resultará de aplicación a la cartera de inversiones efectuadas a vencimiento. A mayor abundamiento, también en el caso de deterioro de valor imputable a participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas, en el registro de la pérdida y en su reversión se cargará y se abonará, respectivamente, a cuenta de resultados, tomándose como referencia idónea de cálculo la diferencia resultante entre los valores en libros de la participación y el importe recuperable.

El efecto fiscal queda recogido en el art. 12.2 del TRIS, objeto de nueva redacción tras la reforma operada en su día por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y en el que se alude a la “deducción de las pérdidas por deterioro”. Adviértase que la vigente redacción vino a reproducir el contenido de la precedente, limitándose únicamente a aludir a estas “pérdidas por deterioro” en lugar de referirse a la “dotación para la cobertura de posibles insolvencias”.⁶

Lógicamente, el correcto cumplimiento de la norma contable deberá verificarse con carácter previo a la aplicación del límite fiscal de que se trate, debiendo procederse a la determinación y actualización de los flujos de efectivo esperados. Y todo ello al amparo de una correcta aplicación del principio de prudencia valorativa, que exige una actuación prudente en el desarrollo de las estimaciones y de las valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre.

Por otra parte, el deterioro contable determina el surgimiento de un gasto contable cuya deducción fiscal es objeto de regulación en los apartados 3 y 4 del art. 12 del RDleg. 4/2004, que vienen a establecer un conjunto de límites a este respecto. Se trata de una deducción susceptible de ser aplicada respecto del deterioro contable, no pudiendo exceder su importe del límite fiscal. Significa ello que el antecedente de la deducción fiscal se concreta en la correcta aplicación de la norma contable.

⁶ Como seguramente se recordará el antiguo PGC de 1990 no regulaba el importe del riesgo de insolvencia, adquiriendo en consecuencia validez la dotación efectuada por el importe del nominal del crédito. En cambio, al amparo de la actual regulación la pérdida contable deja de identificarse con el nominal, excepto en aquellos casos en los que lo previsible fuese que del activo financiero no derive flujo de efectivo alguno, al ser totalmente incobrable. Quiere decirse con ello que, a pesar de que hubieran transcurrido más de seis meses a contar desde el vencimiento de la obligación, la pérdida no podría identificarse con el nominal del préstamo o crédito existiendo la previsión de un cobro parcial.

4. INVERSIONES MANTENIDAS HASTA EL VENCIMIENTO.

En relación con las inversiones mantenidas hasta el vencimiento, cabe la posibilidad de incluir dentro de esta categoría los valores representativos de deuda negociados en mercados activos que no sean derivados con una fecha de vencimiento fijada, así como los cobros de cuantía determinada o determinable que se negocien en un mercado activo, siempre y cuando la empresa en cuestión tenga la intención efectiva y la capacidad de efectuar su conservación hasta la fecha de su vencimiento.

La valoración inicial de estas inversiones mantenidas hasta el vencimiento ha de tener lugar por su valor razonable el cual, salvo evidencia en contrario, se concretará en el precio de transacción, equivalente al valor razonable de la contraprestación entregada más los gastos de transacción que les sean directamente atribuibles.

Por su parte la valoración posterior de dichas inversiones mantenidas hasta el vencimiento tendrá lugar por su coste amortizado, debiendo contabilizarse los intereses devengados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias mediante la aplicación del método del tipo de interés efectivo.

A la hora de concretar el deterioro del valor de estos instrumentos financieros ha de señalarse que, al menos al cierre del ejercicio, deberán realizarse las correcciones valorativas que correspondan aplicando los métodos señalados con anterioridad. No obstante, y como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros, podrá utilizarse su valor de mercado en aquellos casos en los que éste resulte suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa⁷. En de-

⁷ Así sucedería, por ejemplo, tratándose de obligaciones amortizables por el emisor a su valor razonable.

finitiva, las reglas reguladoras del deterioro contable son las previstas para los préstamos y partidas a cobrar, si bien este deterioro podrá medirse igualmente en función del valor de mercado, siempre y cuando este último resulte fiable.

De cara a efectuar el cálculo del deterioro, el valor en libros habrá de ser mayor al de los flujos de efectivo actualizados, debiendo llevarse a Pérdidas y Ganancias.

Fiscalmente habrá que estar a lo dispuesto en el art. 12.4 del TRIS, que establece el criterio de la valoración global. Téngase presente que, a pesar de que contablemente estos activos financieros siguen la regla de los préstamos y partidas a cobrar, el límite fiscal susceptible de ser tomado en consideración no es el del art. 12.2 del TRIS, sino el del apartado cuarto del citado precepto, de conformidad con las características de la inversión financiera que rigen para este tipo de activos.

En consecuencia el deterioro contable no resultará fiscalmente deducible en aquellos supuestos en los que el activo financiero no cotice en un mercado regulado, o bien cotice en un mercado regulado de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Por el contrario, sí que resultará deducible cuando cotice en cualquier otro mercado regulado, si bien únicamente en la medida en que lo permita el límite fiscal establecido al efecto⁸. No obstante los llamados activos financieros mantenidos para negociar y otros que resulten valorados a valor razonable con cambio en Pérdidas y Ganancias no deben ser tomados en consideración, ya que no se encuentran sujetos a deterioro.

⁸ En palabras de SANZ GADEA, E., "Implicaciones fiscales del nuevo PGC", *ob. cit.*, pág. 103, "El límite fiscal se construye a modo de saldo de los deterioros y ganancias implícitas de la totalidad de los activos financieros representativos de deuda admitidos a cotización en mercados secundarios organizados".

5. ACTIVOS FINANCIEROS MANTENIDOS PARA NEGOCIAR.

¿Qué hemos de entender por activos financieros mantenidos para negociar? Con carácter general se considera que un activo financiero se posee para negociar cuando se origine o adquiera con la finalidad de proceder a su venta en el corto plazo⁹, así como en aquellos supuestos en los que forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente al objeto de obtener ganancias en el corto plazo, o se trate de un instrumento financiero derivado, siempre y cuando no constituya un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como un instrumento de cobertura.

La valoración inicial de estos activos financieros mantenidos para negociar ha de tener lugar siempre por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, vendrá determinado por el precio de transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los gastos de transacción que les sean directamente atribuibles han de reconocerse en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio. En efecto, los gastos de transacción van a Pérdidas y Ganancias. Y, tratándose de instrumentos de patrimonio, forma parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

En cuanto a su valoración posterior, estos activos financieros mantenidos para negociar se valorarán por su valor razonable, sin deducir los gastos de transacción en los que se hubiera podido incurrir con motivo de su enajenación. Y aquellos cambios que se produjesen en el valor razonable se imputarían en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio.

⁹ Este sería el caso, por ejemplo, de los valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o de los instrumentos de patrimonio cotizados que son adquiridos para su venta en el corto plazo.

Nótese en consecuencia que no se produce deterioro. Y ello debido a que los activos mantenidos para negociar no están sujetos a deterioro, al producirse su valoración por el valor razonable, con imputación a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.¹⁰

6. OTROS ACTIVOS FINANCIEROS A VALOR RAZONABLE EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS.

Analicemos a continuación, dentro de los instrumentos financieros, los denominados “otros activos financieros a valor razonable en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias”. Dentro de esta categoría quedan incluidos los activos financieros híbridos, es decir, aquellos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente y cuyo principal efecto viene determinado por el hecho de que algunos de los flujos de efectivo del instrumento híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente¹¹. Igualmente quedarían englobados dentro de esta categoría los activos financieros que designe la empresa en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría.

Al objeto de proceder a la valoración inicial y posterior de los activos financieros incluidos en esta categoría habrán de aplicarse los criterios señalados para los activos financieros mantenidos para negociar. Así las cosas, dentro de estos derivados e instrumentos híbridos cabe la posibilidad de aludir a la existencia de dos opciones. En primer lugar, la valoración del derivado y del subyacente a valor razonable con cambios en Pérdidas y Ganancias. Y,

¹⁰ Lo mismo sucede en relación con la categoría de activos financieros a valor razonable con cambio en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Por el contrario los restantes activos financieros sí que se hallan sujetos a deterioro.

¹¹ Este sería el caso, por ejemplo, de las obligaciones convertibles.

en segundo término, la valoración del derivado a valor razonable con cambios en Pérdidas y Ganancias, valorándose el subyacente según su naturaleza (asimetrías contables), en los siguientes supuestos: si el derivado no se encuentra estrechamente ligado al subyacente; si se trata de un instrumento independiente; o si no se ha optado por la valoración conjunta.

¿Qué consideraciones cabe realizar en relación con aquellos instrumentos financieros derivados que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 38 del C.Com., han de ser valorados por su valor razonable? Las principales características de estos derivados, a efectos contables, son las siguientes. En primer lugar, su valor oscila en función de la variación de valor que experimenta el subyacente. Y, en segundo término, la inversión inicial es escasa, siendo liquidados a fecha futura. Estos instrumentos financieros derivados determinan activos y pasivos, no constituyendo estos últimos obligaciones implícitas o tácitas sino actuales.¹²

Como seguramente se recordará, al amparo del antiguo PGC de 1990, tratándose de derivados no cotizados en mercados organizados la contabilidad únicamente reflejaba las pérdidas potenciales, al margen de los efectos patrimoniales derivados de la liquidación. En cambio, tras la reforma contable operada el instrumento financiero derivado accede por su valor razonable a los libros de contabilidad de las partes contratantes, procediéndose a registrar el activo y el correspondiente ingreso, así como el pasivo y el correspondiente gasto.

Dado que nada se dispone a este respecto a

¹² Dentro de estos derivados se encuentran los llamados “futuros y opciones”, a los que el Real Decreto 1814/1991, de 20 de diciembre, por el que se regulan los mercados oficiales de futuros y opciones, califica como “contratos a plazo”, siendo incluidos además por la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, dentro de su ámbito de aplicación en aquellos supuestos en los que el subyacente tenga un carácter financiero, aun cuando no coticen en mercados organizados.

efectos fiscales, los efectos de la norma contable serán fiscalmente válidos lo cual, tratándose de instrumentos financieros derivados no cotizados, constituye una novedad. Recuérdese que con anterioridad se venía negando la deducción de la dotación a la provisión, imputándose el ingreso y el gasto al ejercicio de la liquidación. Pues bien, de conformidad con la actual regulación contable el ingreso y el gasto se imputarán al ejercicio en el que se produzca la variación del valor razonable del instrumento financiero derivado.¹³

7. INVERSIONES EN EL PATRIMONIO DE EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.

Tratándose de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas (esto es, las inversiones efectuadas en aquellas sociedades en las que concurren los requisitos previstos en los arts. 42 y 47.1 y .3 del Código de Comercio), su valoración inicial habrá de tener lugar al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los gastos de transacción que les sean directamente atribuibles. Ahora bien, si existiese una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada habría de considerarse como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener dicha calificación.

Los eventuales ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión e imputados directamente en el Patrimonio Neto habrían de mantenerse en éste hasta que se den de baja del balance o, en su caso, hasta que se produzca alguna de las circunstancias

¹³) Tal y como ha manifestado SANZ GADEA, E., "Implicaciones fiscales del nuevo PGC", ob. cit., pág. 114, son varios los problemas que pueden llegar a plantearse a este respecto, citando concretamente entre otros el autor los relativos a la calificación de la existencia del instrumento financiero derivado, la selección de la fórmula de valoración, la posible afectación del instrumento financiero derivado a una cobertura contable o la aplicación de la fórmula de valoración de manera consistente por ambas partes contratantes.

previstas en la norma contable. Y, en las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo o a aquellas en virtud de las cuales dos empresas pasasen a formar parte del mismo grupo se presumiría, salvo prueba en contrario, que se trata de una operación de permuta de carácter no comercial en el aportante de los bienes.

¿Qué criterio debe seguirse de cara a la valoración posterior de estas inversiones efectuadas en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas? Con carácter general las mismas se valorarán por su coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro del valor. En el supuesto de que hubiera de asignarse un valor a estos activos por baja del balance u otro motivo diverso, se aplicaría el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por estos los valores que tengan iguales derechos. Y, tratándose de la venta de derechos preferentes de suscripción y similares o de la segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuiría el valor contable de los respectivos activos. Dicho coste habría de determinarse aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

El deterioro de valor de estas inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se encuentra determinado por la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendiéndose éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión¹⁴ y calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, o bien mediante la estimación

¹⁴) Téngase presente que estos flujos de efectivo no son sino dividendos o participación en los flujos generados por la empresa.

de su participación en los flujos que se espera sean generados por la empresa participada procedentes, tanto de sus actividades ordinarias¹⁵, como de su enajenación o baja en cuentas de la participación.

Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos ha de tomarse en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración y determinados en función de los fondos propios individuales de las entidades participadas al inicio y al cierre del ejercicio, según el tipo de cambio vigente en dicha fecha.¹⁶

Respecto a la determinación de dicho valor, y siempre que la empresa participada participe a su vez en otra distinta, ha de tenerse en cuenta el patrimonio neto que se desprende de las cuentas anuales consolidadas, de acuerdo con los criterios incluidos en el Código de Comercio y en sus normas de desarrollo. Y en el supuesto de que la empresa participada tuviese su domicilio fuera del territorio español, el patrimonio neto susceptible de ser tomado en consideración vendría expresado en las normas contables del PGC. Dicho de otro modo, se atendería a la contabilidad ajustada a la normativa española. No obstante, si mediasen altas tasas de inflación los valores susceptibles de ser tomados en consideración serían los resultantes de los estados financieros ajustados en el sentido expuesto en la norma relativa a moneda extranjera, remitiéndose así a los criterios incluidos en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas sobre "Ajustes por altas tasas de inflación", en virtud de las cuales debe realizarse

¹⁵ Así, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que la entidad participada tiene un contrato de distribución en exclusiva y el socio le vende los productos.

¹⁶ Esta situación contrasta con aquella que se produce fiscalmente, en la que no se tienen en cuenta dichas plusvalías, considerándose únicamente la diferencia de valores teóricos contables, correctamente cuantificados en función de los criterios contables.

un ajuste previo de Balance y Pérdidas y Ganancias por los efectos de los cambios en los precios, de acuerdo con las normas de ajuste del país donde radique la sociedad extranjera.¹⁷

Queda claro pues que, a efectos de calcular el importe del deterioro de valor, habrá de tomarse el mayor valor entre el valor razonable o el valor actual de los flujos de efectivo esperados. Ahora bien, debido a las dificultades existentes a la hora de precisar con exactitud dichos valores se dispone, a modo de regla de aplicación subsidiaria que, salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos ha de tomarse en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.¹⁸

A efectos fiscales el art. 12.3 del TRLIS fija el límite entre fondos propios al final y al principio del período impositivo. Con carácter general la pérdida derivada del deterioro determinado de acuerdo con las normas anteriormente indicadas resulta fiscalmente deducible dentro del límite previsto en el citado art. 12.3, con lo que dicha deducción en concepto de deterioro no podrá exceder de la diferencia resultante entre el valor de los fondos propios al inicio

¹⁷ Véase a este respecto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 15 de marzo de 2007, en la que se señala que, en el caso de participaciones en entidad no residente, el cálculo de los valores teóricos ha de realizarse sobre las cuentas anuales individuales de la entidad participada, ajustadas a los principios y normas de valoración vigentes en España. Desde nuestro punto de vista, se trata de un criterio cuya aplicación supone la deducibilidad fiscal de tales ajustes por alta tasa de inflación.

¹⁸ Y recuérdese, como se ha indicado, que, en caso de existencia en el activo de la empresa participada de participaciones sobre otras sociedades que formen parte del perímetro de la consolidación mercantil, deberá tenerse en cuenta el Patrimonio Neto que se desprende de las cuentas anuales consolidadas. Y si la sociedad participada tuviese su residencia fuera del territorio español, el Patrimonio Neto a tomar en consideración sería el expresado en las normas contenidas en el nuevo Plan, con la particularidad de que, mediando altas tasas de inflación, los valores a considerar serían los resultantes de los estados financieros ajustados en el sentido de lo previsto por la norma relativa a la moneda extranjera.

y al cierre del ejercicio, debiendo tener en cuenta, además, las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él.

El límite fiscal queda fijado sin tomar en consideración las plusvalías tácitas pero teniendo en cuenta las operaciones de capital y la evolución de los fondos propios. La finalidad perseguida por el legislador fiscal parece pues clara: se pretende limitar la aplicación de la deducción en concepto de deterioro al importe de las pérdidas sufridas por la sociedad participada o bien, en el hipotético caso de que la disminución de los fondos propios derivase de la distribución de reservas, al importe de dicha distribución, no procediendo en este último supuesto la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos.¹⁹

En todo caso cabe plantearse hasta qué punto esta alteración patrimonial es acreditativa de la existencia de un deterioro. ¿No podría considerarse más bien representativa de la existencia de una disminución del coste derivado de la inversión financiera?

Ciertamente la materia relativa a la depreciación o deterioro de la participación en sociedades filiales plantea numerosas cuestiones. Por ejemplo, ¿Debe procederse a la aplicación del límite previsto a efectos fiscales en aquellos supuestos en los que la participación ha sido adquirida durante el ejercicio, así como cuando el deterioro tiene su origen en el padecido por una participación poseída por la sociedad participada habiendo excedido este último del límite fiscal o cuando la entidad participada es residente en el extranjero? Téngase presente, además, que el deterioro contable podría originarse como consecuencia de una distribución de dividen-

¹⁹⁾ En cambio, la reforma contable operada parece tener por objetivo valorar de la manera más idónea posible (regla principal) o, en su caso, de la manera más práctica (regla de carácter subsidiario) la inversión financiera realizada, a los efectos de compararla con el valor fijado según los libros, quedando así determinado el deterioro.

dos declarados exentos, ya sea por aplicación de nuestra normativa interna o a resultas de un convenio para evitar la doble imposición internacional, a no ser que la calificación procedente resultase ser la de disminución del coste de adquisición.²⁰

En líneas generales la vigente redacción otorgada al art. 12.3 del TRIS por la Ley 16/2007 se limitó a adaptar el contenido del citado Texto Refundido a la reforma contable. Así, por ejemplo, en el supuesto de fondos propios *versus* Patrimonio Neto, esto es, tratándose de valores contabilizados *versus* plusvalías latentes, el legislador fiscal eludió la estimación de estas últimas (las plusvalías latentes), tomando como punto de referencia las magnitudes derivadas de los libros de contabilidad, es decir, los fondos propios. Cabe precisar no obstante que, en caso de adquisición de la participación durante el ejercicio, el límite fiscal fijado al efecto terminará superando las pérdidas derivadas de hechos posteriores a la fecha de la adquisición. Por otra parte, a pesar de la existencia de pérdidas contables, el Patrimonio Neto podrá verse incrementado a causa del incremento del valor razonable de los elementos disponibles para la venta.²¹

²⁰⁾ Por otra parte conviene recordar que la forma de tenencia de la participación sobre las sociedades filiales extranjeras (ya sea vertical u horizontal) no resulta fiscalmente deducible frente a la aplicación del límite establecido en el art. 12.3 del TRIS. Y ello al margen de los problemas contables y fiscales que pueda llegar a plantear la adquisición de la participación intragrupo al hilo del precio convenido (es decir, en aquellos casos en los que el mismo no coincide con el valor razonable) y de la eventual aplicación de la regla de la subcapitalización dada la adquisición de la participación mediante la emisión de pasivos financieros.

²¹⁾ Recuérdese, a este respecto, que la norma contable toma el patrimonio neto corregido con las plusvalías latentes, apelando a estas y al Patrimonio Neto antes que a los fondos propios, dado que es en aquél donde se reflejan los mayores o menores valores de los elementos disponibles para la venta y de ciertos instrumentos financieros afectos a la cobertura contable. Todo ello de acuerdo con una correcta aplicación del principio de prudencia valorativa, al amparo del cual se ha de actuar con prudencia en las estimaciones y valoraciones a realizar ante condiciones de incertidumbre. Toda estimación moderada que se lleve a cabo de las plusvalías latentes será acorde con la correcta aplicación de la norma contable.

Lo cierto es que, ante estos casos de valores contabilizados frente a plusvalías latentes, la norma fiscal no determina el importe del deterioro, limitando aquél que resulta fiscalmente deducible.

¿Qué sucede en los supuestos de fondos propios individuales frente a los llamados fondos propios consolidados? Siempre que la entidad participada participa, a su vez, en otra u otras entidades, al amparo del criterio contable establecido en el vigente PGC habremos de acudir al Patrimonio Neto derivado de las Cuentas Anuales Consolidadas, al estimarse que este Patrimonio Neto consolidado resulta más significativo de la realidad económica que el Patrimonio Neto individual o que los fondos propios individuales. Pues bien, el art. 12.3 del TRIS alude exclusivamente a los fondos propios de la entidad participada. Queda claro por tanto que la norma contable remite siempre al patrimonio neto consolidado.

Analicemos a continuación la situación relativa a las participaciones indirectas. Dado que, como hemos tenido oportunidad de analizar, la regla contable remite al patrimonio neto consolidado, tratándose de una estructura de participación determinante de la existencia de un grupo de empresas las eventuales disminuciones de patrimonio neto que puedan llegar a originarse en algunas de estas empresas se compensarán con los aumentos producidos en otras. En cambio, siendo la estructura de la participación indirecta dicha compensación no tendrá lugar.

Pues bien, desde un punto de vista estrictamente fiscal es la estructura de participación directa la que resulta más beneficiosa para los sujetos pasivos ya que, no sólo posibilita realizar el cómputo del deterioro a efectos contables atendiendo a la disminución de los fondos propios de las sociedades que experimentan las pérdidas sino que, además, permite la distribución de dividendos (ya se hallen estos exentos o permitan el ejercicio del derecho a la deducción

de la cuota plena), a través de los cuales la empresa dominante podrá absorber contablemente las pérdidas derivadas del deterioro de la participación.²²

Con carácter general las eventuales pérdidas que sufran las entidades participadas extranjeras podrán dar lugar a un deterioro contable fiscalmente deducible. Ahora bien, tal y como señala SANZ GADEA²³, la recuperación de valor habrá de computarse con signo positivo a la luz de la aplicación del principio de gravamen de la renta mundial, actualmente matizado, bajo determinadas condiciones, por la exención de dividendos y plusvalías de fuente extranjera, que constituye una técnica destinada a la eliminación de la doble imposición de beneficios.

Hallándose la entidad participada domiciliada en el extranjero la norma contable toma asimismo como referencia, a efectos de proceder al cálculo del deterioro, el patrimonio neto expresado, no obstante, de acuerdo con las normas contables españolas, al igual que sucederá con su balance. Así las cosas, a efectos de la aplicación del límite establecido en el art. 12.3 del TRIS los fondos propios iniciales y finales serán igualmente los que deriven de la aplicación de las normas contables españolas.

¿Y qué sucede con los correspondientes saldos? De conformidad con el criterio anteriormente expuesto dichos saldos habrán de ser traducidos a la moneda funcional, es decir, al euro, tal y como se dispone en la Norma 11ª del vigente Plan, relativa a la Moneda Extranjera, que prevé, de cara a calcular el importe

²²⁾ *Recuérdese, a este respecto, que ya en su día el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprobaban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (y que estuvo vigente hasta el 15 de diciembre de 2000) se encargó de establecer la exención de dividendos de fuente extranjera, siempre y cuando tuviese lugar el cumplimiento de un conjunto de requisitos establecidos al efecto. Ello ha facilitado el desarrollo de las operaciones de recomposición de la estructura de la participación.*

²³⁾ SANZ GADEA, E., "Implicaciones fiscales del nuevo PGC", *ob. cit.*, pág. 107.

del deterioro, la aplicación del tipo de cambio de cierre al Patrimonio Neto y a las plusvalías tácitas existentes a dicha fecha.

Nótese por tanto que, tratándose de empresas participadas domiciliadas en el extranjero, la magnitud que ha de ser tomada en consideración a la hora de proceder a calcular el importe del deterioro (el Patrimonio Neto y las plusvalías latentes) experimenta dos modificaciones respecto de su presentación inicial. En primer lugar, la derivada de la expresión según las normas contables españolas. Y, en segundo término, la motivada por la aplicación del tipo de cambio al cierre. De este modo son dos las clases de pérdidas que podría llegar a experimentar esta inversión financiera realizada en entidades extranjeras dependientes, asociadas y multigrupo: de una parte, la derivada de la evolución del Patrimonio Neto y de las plusvalías latentes; y, de otra, la imputable a la evolución del tipo de cambio.

Dada esta situación cabe la posibilidad de que el Patrimonio Neto de la entidad participada se mantenga o incluso llegue a incrementarse (al igual que sucedería con las plusvalías tácitas), a pesar de lo cual el tipo de cambio de cierre experimente una disminución en relación con la moneda funcional. E igualmente podría llegar a plantearse la situación contraria.

Ahora bien, conviene tener presente que esta inversión financiera en entidades dependientes, asociadas o multigrupo representa una partida no monetaria, con la consecuencia de que la eventual pérdida por diferencia de cambio que pueda llegar a producirse no se registra, como tal, en los libros contables. En efecto, tratándose de esta modalidad de inversiones financieras, los libros de contabilidad únicamente registran la pérdida por causa del deterioro, y no aquella otra que pueda derivarse de la diferencia de cambio. Y ello sin perjuicio de que, a

efectos del cálculo del deterioro, el tipo de cambio de cierre se aplique al Patrimonio Neto y a las plusvalías latentes. Téngase presente que la pérdida por diferencia de cambio surte efecto en el ejercicio en el que la inversión financiera cause baja a modo de menor precio obtenido en la transmisión, disponiendo a este respecto la anteriormente citada Norma 11º, relativa a Moneda extranjera, que la valoración posterior de estas partidas se realizará aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fueron registradas.

¿Qué tratamiento fiscal ha de otorgarse a esta diferencia de cambio? A priori nada señala a este respecto el art. 12.3 del TRLIS, si bien la Dirección General de Tributos (DGT) tiene declarado que el límite previsto en el citado precepto debe ser calculado de manera que no exceda de la diferencia existente entre los valores teóricos contables al inicio y al cierre del ejercicio determinados de acuerdo con el tipo de cambio vigente durante dicho período.

De cualquier manera la divergencia surgida es evidente. Porque, si bien no produciéndose motivos objetivos de deterioro el tipo de cambio de cierre resulta irrelevante, en el supuesto de que existan tales motivos y deba procederse al cálculo del deterioro el tipo de cambio de cierre sí que adquirirá importancia, dado que el importe del deterioro ha de calcularse tomándolo en consideración.

A priori con la entrada en vigor del vigente PGC habría de cesar esta distorsión ya que, tal y como se dispone en el mismo, la única divergencia que accede a los libros de contabilidad es la imputable al deterioro. Ahora bien, tal y como hemos señalado con anterioridad, la evolución del tipo de cambio influye igualmente en el importe del mismo, lo que determina que la única pérdida computable a efectos fiscales sea (en aquellos supuestos en los que exista deterioro contable) aquélla que no excede del límite

calculado de acuerdo con la doctrina elaborada al respecto por la DGT.

Queda claro, por tanto, que la evolución del tipo de cambio influye en la determinación del importe de dicho límite. Y cabe plantearse a este respecto hasta qué punto el tipo de cambio de cierre debe resultar irrelevante a todos los efectos, excepto para calcular el límite del deterioro contable fiscalmente computable.

Sabemos ya que el art. 12.3 del TRIS establece un límite en relación con la eficacia fiscal del deterioro contable. Ahora bien, ¿Qué sucede respecto de la eficacia fiscal de las pérdidas derivadas de la transmisión de la participación en aquellos casos en los que la misma se efectúa en el seno del mismo grupo mercantil? Nos referimos a aquellos supuestos en los que las pérdidas contables cuyo cómputo no resultó posible, en su día, adquieren ahora, con motivo de la transmisión interna realizada, efectividad fiscal.

Basta un simple vistazo a lo señalado en el citado art. 12.3 del citado Texto Refundido para constatar que no se establece ningún límite fiscal a este respecto. Las pérdidas que se originan en el presente caso derivan de las cuentas individuales de la entidad transmitente, no de las cuentas consolidadas. De acuerdo con ello, si estimamos que la operación ha sido realizada a precio de mercado la realidad de las pérdidas parece clara. Lo cierto es, sin embargo, que dichas pérdidas no se han producido frente a terceros. En este sentido se asimilarían a unas pérdidas de carácter meramente potencial, derivadas del deterioro.²⁴

²⁴ Tal y como ha señalado SANZ GADEA, E., "Implicaciones fiscales del nuevo PGC", *ob. cit.*, pág. 109, esta circunstancia podría inducirnos a pensar que, tras la indicada transmisión interna, no existe sino una simple maniobra destinada a burlar el límite fiscal. Precisa sin embargo a continuación el citado autor que "(...) Siendo cierta la consideración precedente, también lo es que la transmisión de una inversión financiera significativa es una operación de gran relevancia cuya realización entre entidades del grupo podría no tener otra motivación que la puramente fiscal, a diferencia de lo que cabe intuir cuando la transmisión se realiza frente a terceros".

Dada esta situación quizás resultaría conveniente que, al menos en relación con determinadas operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, el establecimiento de un conjunto de normas específicas limitativas del cómputo fiscal de las pérdidas contables y destinadas, no ya sólo a una adecuada determinación de la renta gravable, sino también al fortalecimiento de la seguridad jurídica

Por otra parte, y en el supuesto de que la entidad participada padeciese la existencia de elevadas tasas de inflación, de cara a calcular el Patrimonio Neto los valores susceptibles de ser tomados en consideración serán los resultantes de los estados financieros ajustados en el sentido anteriormente indicado al analizar la normativa relativa a la moneda extranjera. Y ello a pesar de que, al amparo de la regla general, los valores que deben ser tomados en consideración son los correspondientes a la aplicación de las normas contables españolas.

Como ya sabemos la Norma del vigente PGC relativa a la "Moneda Extranjera" se refiere a la existencia de unos estados financieros ajustados redactados de acuerdo con los criterios establecidos en las normas relativas a la formulación de las cuentas consolidadas y, más precisamente, en el art. 57 del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, de conformidad con el cual los ajustes por inflación habrán de realizarse de acuerdo con las normas establecidas al efecto en el país donde radique la sociedad extranjera.

Cabe pensar, en consecuencia, que el Patrimonio Neto al que debe atenderse de cara a calcular el deterioro será, no ya solo aquél que deriva de la aplicación de las normas contables españolas, sino también de la necesaria actualización que ha de producirse, así como de la aplicación del tipo de cambio de cierre. Téngase presente que esta ac-

tualización (cuyos efectos sobre el patrimonio deben ser tenidos en cuenta a la hora de fijar el límite previsto en el art. 12.3 del TRLIS) no deriva sino de la aplicación de las normas contables españolas (en el presente caso el citado art. 57 del Real Decreto 1815/1991), al margen de que las mismas se remitan a normas de ajuste extranjeras²⁵. Cuestión distinta es que únicamente deban ser tomados en consideración los efectos de esta actualización imputables a aquellas partidas del patrimonio neto que tengan la consideración de fondos propios.²⁶

Estos fondos propios de la entidad participada podrán verse minorados, entre otros motivos, por causa del deterioro de una participación mantenida por ella. Y, en este sentido, puede llegar a suceder que dicho deterioro exceda del límite fiscal fijado al efecto por el art. 12.3 del TRLIS, de manera que, a pesar de que la entidad practique el oportuno ajuste positivo sobre el resultado contable en aras de determinar la base imponible, se origine una disminución de sus fondos propios²⁷. En efecto, piénsese que, a pesar de que la entidad participada pueda practicar un ajuste positivo destinado al cumplimiento del límite establecido en el art. 12.3 del RDLeg. 4/2004, ha de determinarse cuál es dicho límite en el ámbito de la empresa que participa en aquélla.

Tradicionalmente la Administración tributaria ha venido estimando, en relación con el antiguo Plan de

²⁵ Por otra parte conviene no olvidar la eventual devaluación del tipo de cambio de cierre motivada por una tasa de inflación elevada.

²⁶ Recuérdese que el art. 12.3 del TRLIS alude a los fondos propios y no al patrimonio neto.

²⁷ Pensemos, por ejemplo, en aquellos casos en los que se procede a la creación de un fondo de comercio implícito en el precio de una transmisión interna de la participación cuando, como es sabido, el fondo de comercio debe proceder de adquisiciones realizadas frente a terceros, incluso en el supuesto de que realmente exista. E igualmente cabe la posibilidad de que el fondo de comercio se encuentre implícito en el precio de adquisición de la participación a terceros, hallándose su deterioro justificado a todos los efectos.

1990 que, a efectos de calcular el importe de la depreciación, lo dispuesto en su Norma 8ª no permitía obviar el importe de las plusvalías latentes sin prueba fehaciente de su inexistencia.

¿Y qué consideraciones cabe realizar a este respecto a la luz de la vigente normativa contable? Dada la consabida supresión de la amortización del fondo de comercio prevista en la misma, de cara a contabilizar una determinada pérdida imputable al fondo de comercio habrá que llevar a cabo un control de deterioro sobre el mismo.

8. ACTIVOS DISPONIBLES PARA LA VENTA.

En el caso específico de los activos disponibles para la venta, dentro de esta categoría deben ser incluidos aquellos activos financieros que no hayan sido clasificados en ninguna de las categorías anteriores, ya sean representativos de endeudamiento como del patrimonio, coticen o no en un mercado regulado, y con independencia de que carezcan de valor razonable estimado con referencia a un valor de mercado fiable. Ha de precisarse no obstante que en ningún caso podrían clasificarse dentro de esta categoría los créditos por operaciones comerciales y no comerciales.

La valoración inicial de estos activos disponibles para la venta se ha de llevar a cabo por su valor razonable el cual, salvo evidencia en contrario, consiste en el precio de la transacción. Este último equivale al valor razonable de la contraprestación entregada más los gastos de transacción que les sean directamente atribuibles. Asimismo forma parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido. De este modo el valor inicial quedará determinado por la contraprestación más los gastos de transacción.

En cuanto a su valoración posterior, los activos financieros disponibles para la venta han de valo-

rarse por su valor razonable, sin deducir los gastos de transacción en que se pudiera incurrir de cara a su enajenación. En otras palabras, la valoración posterior se producirá por su valor razonable contra Patrimonio Neto, no originándose efecto fiscal.

Aquellos cambios que puedan llegar a originarse en dicho valor razonable han de registrarse directamente en el Patrimonio Neto (y, más precisamente, en la cuenta de ajustes de valoración, que no corresponde a reservas) hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, instante en el cual el importe así reconocido se imputará a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Por su parte las inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no pudiera determinarse con fiabilidad habrían de valorarse por su coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro del valor. Cuando deba asignarse un valor a estos activos, ya sea por baja del balance o por cualquier otro motivo, habría de aplicarse el método del valor medio ponderado por grupos homogéneos. Y en el supuesto excepcional de que el valor razonable de un instrumento de patrimonio dejase de ser fiable, los ajustes previos reconocidos directamente en el patrimonio neto se tratarían de la misma forma que la dispuesta para las empresas del grupo. Dicho de otro modo, tratándose de instrumentos de patrimonio que deban ser valorados al coste por no poderse determinar de manera fiable el valor razonable sería necesario acudir, para el cálculo del deterioro, a las reglas relativas a las inversiones en empresas dependientes, asociadas y multigrupo, impidiéndose así la reversión de la recuperación de valor a la cuenta de pérdidas y ganancias.²⁸

²⁸⁾ El deterioro contable será fiscalmente deducible dentro del límite del art. 12.3 del TRIS, y la recuperación de valor deberá integrarse en la base imponible en los términos previstos en el art. 19.6 del citado texto refundido.

Tratándose de la venta de derechos preferentes de suscripción y similares o de segregación de los mismos para proceder a su ejercicio, el importe de los derechos disminuiría el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe correspondería al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, procediéndose a su determinación mediante la aplicación de alguna fórmula valorativa de general aceptación.

¿Qué tratamiento fiscal se prevé respecto de estos activos financieros disponibles para la venta? Fiscalmente se establece que el importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Podría decirse, por tanto, que la valoración posterior no tiene efecto fiscal. Y el importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

En todo caso, y con independencia de lo anterior, las correcciones valorativas por deterioro del valor y las pérdidas y ganancias que resulten por diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera han de registrarse en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, de acuerdo con la norma relativa a esta última²⁹. Asimismo han de registrarse en dicha Cuenta de Pérdidas y Ganancias el importe de los intereses, calculados según el método del tipo de interés efectivo y de los dividendos devengados. Y las inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no se pueda determinar con fiabilidad se valorarán por su coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro del valor.

²⁹⁾ Téngase presente a este respecto que los instrumentos de patrimonio no constituyen partidas monetarias.

En consecuencia estos activos se valoran por su valor razonable, imputándose a Patrimonio Neto las diferencias de valor, las cuales son aplicadas a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias cuando el activo financiero cause baja o se deteriore.

Dicho deterioro se determina en función del valor razonable, surtiendo sus efectos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. No obstante, tratándose de instrumentos de patrimonio, el posterior incremento del valor razonable no revertirá a dicha Cuenta, sino a Patrimonio Neto.

Ha de señalarse además, por lo que respecta a este “deterioro del valor” que, al menos al cierre del ejercicio, deben efectuarse las correcciones valorativas que sean necesarias, siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero disponible para la venta o grupo de activos financieros disponibles para la venta con similares características de riesgo valoradas colectivamente se ha deteriorado, como resultado de uno o más eventos ocurridos después de su reconocimiento inicial, y que ocasionen, en el caso de los instrumentos de deuda adquiridos, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, los cuales podrían venir motivados por la insolvencia del deudor.

Queda claro por tanto que, a efectos del deterioro del valor, ha de producirse un retraso o una reducción de flujos de efectivo, siempre y cuando exista, además, una evidencia objetiva del deterioro. Y, tratándose de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo producida por un descenso prolongado o significativo de su valor razonable. En todo caso se presume que el instrumento se ha deteriorado ante la producción de una caída de un año y medio y de un 40% en su cotización sin que se haya producido la recuperación de su valor, y sin perjuicio de que pudiera resultar necesario reconocer la existencia de

una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o de que se origine un descenso del a cotización en el referido porcentaje.

Dentro de estos activos disponibles para la venta el deterioro de valor se determina por la diferencia existente entre su coste o coste amortizado y el valor razonable existente en el momento en el que se efectúe la valoración menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las pérdidas acumuladas reconocidas en el Patrimonio Neto por disminución del valor razonable han de reconocerse en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, siempre y cuando exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor del activo. Y si, a lo largo de ejercicios posteriores, se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertiría con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Ahora bien, en el supuesto de que se incrementase el valor razonable correspondiente a un instrumento de patrimonio, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores no revertiría con abono a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, debiendo registrarse el incremento de valor razonable directamente contra el Patrimonio Neto. En estos casos la reversión se llevaría por tanto contra Patrimonio Neto. En efecto, tratándose de instrumentos de patrimonio el incremento de valor posterior no revierte a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, sino a Patrimonio Neto, originándose así un desequilibrio entre el deterioro y la recuperación de valor.³⁰

Nótese por tanto como, tratándose de activos financieros disponibles para la venta, tanto en el caso

³⁰⁾ En todo caso este desequilibrio carece de efectividad fiscal, disponiendo al efecto el art. 19.6 del TRLIS la integración en la base imponible de aquella recuperación de valor correspondiente al deterioro que fue fiscalmente deducible.

de instrumentos de deuda (en los que se puede producir una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros a resultas de una insolvencia del deudor) como en el de instrumentos de patrimonio, habiéndose producido un descenso prolongado o significativo de su valor razonable (y presumiéndose el mismo ante una caída de un año y medio y de cuarenta por ciento de su cotización, sin recuperación del valor), procedería en ambos casos la aplicación de la corrección.

En suma, en este tipo de activos la corrección valorativa por deterioro se realizará contra Cuenta de Pérdidas y Ganancias, al igual que en los supuestos precedentes. Y si, con posterioridad, se incrementase el valor razonable, en principio, también habría de abonarse a resultados. Ahora bien, en el supuesto de incremento de valor razonable de un instrumento de patrimonio la reversión habría de registrarse directamente contra cuentas de Patrimonio Neto.³¹

Fiscalmente el deterioro es objeto de limitación por el art. 12.4 del TRLIS, integrándose la reversión en la base imponible de acuerdo con lo establecido por el art. 19.6 del citado RDleg. 4/2004. El deterioro contable resulta fiscalmente deducible dentro de los límites establecidos en los apartados 3 y 4 del art. 12 del TRLIS, según se trate de activos financieros consistentes en instrumentos de patrimonio o representativos de endeudamiento. Concretamente, tratándose de instrumentos de patrimonio cotizados el deterioro contable resultaría plenamente deducible no registrándose, en consecuencia, ningún cambio respecto de la situación precedente, al margen de la necesidad de que concurra, a efectos

³¹⁾ Piénsese que, una vez recogido el gasto en cuentas de resultado, su reversión no se lleva a ingresos, sino a patrimonio neto o a reservas. Ciertamente se trata de un mecanismo que podría llegar a hacernos pensar que, toda vez que la reversión no pasa por la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, no hay tributación de la misma, lo que plantearía el surgimiento de un tratamiento fiscal asimétrico entre dotación y reversión, de carácter absolutamente impropio y desigual en relación con aquello que sucede en activos de distinta índole.

del deterioro contable, una evidencia objetiva del deterioro. Y, en el caso de instrumentos de patrimonio no cotizados, habría que atender al límite fiscal de la diferencia entre los fondos propios iniciales y finales.

¿Y qué sucedería tratándose de activos financieros representativos de endeudamiento? En este último caso únicamente resultará fiscalmente deducible el deterioro correspondiente a aquellos activos que coticen en mercados organizados. Téngase presente, para finalizar, que el art. 19 del TRLIS procede a fijar reglas de imputación temporal autónomas a efectos fiscales fundamentadas, en esencia, en el principio de devengo, y con determinados matices particulares (caso, por ejemplo, de las operaciones a plazo). Tal y como establece el citado precepto en su apartado sexto, objeto de modificación en su día por la Ley 16/2007, la reversión del deterioro de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa se imputarán al período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, ya sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada a ella. Se trata de un precepto que, a pesar de aludir a un estricto criterio de imputación (que podría darse por cumplido en el supuesto de que se estimase que se limita a la fijación de una regla temporal, y no de aplicación, de manera tal que, a estos efectos, el abono a reservas no habilitaría la tributación de una reversión contra patrimonio neto), establece con suficiente claridad un criterio de carácter fiscal de imputación de renta que obliga a la práctica de un ajuste positivo al resultado contable.³²

³²⁾ Ciertamente el vigente Plan General de Contabilidad no contempla norma alguna relativa al deterioro de valor de las existencias. Sin embargo, a tenor del tratamiento que recibe esta partida contable en su norma de registro y de valoración (y, en particular, dada la referencia realizada a la valoración posterior), parece lógico pensar que, por diferencia entre el valor de adquisición o coste de producción, de una parte, y el valor neto realizable, de otra, deberán practicarse las correcciones por deterioro y su reversión.

9. RECLASIFICACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS.

Respecto de la reclasificación de activos financieros debe señalarse que la empresa no podrá reclasificar ningún activo financiero incluido inicialmente en la categoría de "mantenidos para negociar" razonable con cambios en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias a otras categorías, ni de éstas a aquélla.

Cuando la inversión en el patrimonio de una empresa del grupo, multigrupo o asociada deje de tener tal calificación, la inversión que, en su caso, se mantuviese en dicha empresa habría de valorarse de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta. Y no podrá clasificarse o tener clasificado ningún activo financiero en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento si en el ejercicio a que se refieren las Cuentas Anuales o en los dos precedentes se hubiesen vendido o reclasificado activos incluidos dentro de esta categoría por un importe que no sea insignificante en relación con el importe total de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, salvo determinadas excepciones.

¿Cómo ha de llevarse a cabo la baja de activos financieros? Con carácter general la empresa de que se trate dará de baja un activo financiero o parte del mismo cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo necesario además que se hayan cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo en circunstancias que habrán de evaluarse comparando la exposición de la empresa antes y después de la cesión, con la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido.

En el supuesto de que la empresa no hubiese ce-

dido ni retenido sustancialmente los riesgos y beneficios, el activo financiero se daría de baja cuando no hubiese retenido el control del mismo, situación ésta que habría de determinarse dependiendo de la capacidad del cesionario para transmitir dicho activo. Y si la empresa cedente mantuviese el control del activo continuaría reconociéndolo por el importe al que la empresa esté expuesta a las variaciones de valor del activo cedido, es decir, por su compromiso continuo, reconociendo un pasivo asociado.

Finalmente, cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia existente entre la contraprestación recibida (considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido) y el valor en libros del activo financiero, más cualquier importe acumulado que se hubiese reconocido directamente en el Patrimonio Neto, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.

10. TRATAMIENTO DE LOS PASIVOS FINANCIEROS.

Dentro de los instrumentos financieros hemos de analizar a continuación los pasivos financieros. Con carácter general son de aplicación un conjunto de reglas similares a las presentes en los activos financieros. De este modo, los instrumentos emitidos se clasificarán como pasivos financieros, ya sea en su totalidad o en una de sus partes, siempre que, de acuerdo con su realidad económica, supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables.

Por otra parte, y a results de la aplicación del

principio de fondo económico³³, el vigente Plan viene a configurar ciertos dividendos destinados a retribuir aparentes instrumentos de patrimonio (caso de las acciones rescatables y de las acciones y participaciones sin voto con determinadas características) que constituyen auténticos pasivos financieros, recogiendo como gasto financiero el pago de los mismos en una Cuenta del Grupo 6.

Así sucedería, por ejemplo, tratándose de un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable (determinadas acciones rescatables) o a recibir una remuneración, siempre que haya beneficios distribuibles (determinadas acciones o participaciones sin voto).

A efectos de su valoración, los pasivos financieros han de clasificarse en alguna de las siguientes categorías: débitos y partidas a pagar; pasivos financieros mantenidos para negociar; otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias; o pasivos financieros a valor razonable con cambios en el Patrimonio Neto. Téngase presente además que las acciones sin voto y las acciones rescatables tienen la consideración de pasivo financiero, originándose efecto fiscal.

Existen por tanto cierta clase de dividendos que,

³³ En efecto, uno de los principios que informa el nuevo Derecho Contable es el de prevalencia del fondo económico, directamente incluido dentro del de imagen fiel, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 34.2 del Código de Comercio, en su redacción otorgada por la Ley 16/2007. Al amparo de este principio ha de darse preferencia, dentro del reconocimiento contable y patrimonial de las transacciones económicas de la empresa, al fondo económico de las mismas, antes que a la forma que presentan. Y, a pesar de que dicho principio (que había sido ya invocado por el ICAC con anterioridad a la Ley 16/2007 en más de una consulta) pueda parecer ajeno a nuestra tradición jurídica, debe ser puesto en conexión con la llamada teoría de la causa del negocio jurídico, en virtud de la cual todo negocio responde a una verdadera causa, añadiéndose además que la forma adoptada por cualquier estructura negocial no empece la necesidad de conocer y de calificar siempre con arreglo a la verdadera causa.

conservando mercantilmente dicha calificación, reciben dentro de la normativa contable un tratamiento semejante al del interés (es decir, como gasto financiero), retribuyéndose a través de los mismos un pasivo financiero o un instrumento de deuda. Así sucede con los dividendos derivados de acciones rescatables y de ciertas acciones y participaciones sin voto las cuales, debido a sus características, son tratadas, no como instrumentos de patrimonio, sino como pasivos financieros.

De acuerdo con lo dispuesto en el vigente PGC, se entiende que un instrumento financiero ha de ser tratado como instrumento de deuda o de patrimonio atendiendo a su verdadera realidad económica. Así, tratándose de acciones rescatables y de determinadas acciones y participaciones sin voto, aun tratándose de títulos representativos de la participación en el capital de las sociedades mercantiles, ha de defenderse su calificación como pasivos financieros. Ello explica que, dentro del cuadro de cuentas (esto es, no dentro de los fondos propios sino dentro del Grupo 5, relativo a Cuentas Financieras) y, más precisamente, en el Subgrupo 50, figuren las llamadas "Deudas con características especiales", que han de comprender las "Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros" (Cuenta 502) y los "Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros" (Cuenta 507), así como en la Cuenta 150 el mismo concepto de deuda especial, pero a largo plazo. Y, en la misma línea, el pago o devengo del dividendo habrá de ser reconocido como un gasto financiero (Subgrupo 66), en la Cuenta 664, relativa a "Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros".

¿Y qué tratamiento fiscal ha de recibir este "gasto por dividendos"? Como es sabido dispone el art. 14 del TRIS que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles los representativos de una re-

tribución de fondos propios. Se trata además de un precepto que no fue objeto de modificación por la Disp. Adic. 8º de la Ley 16/2007.

Pues bien, parece lógico estimar que los dividendos comprendidos en la citada Cuenta 664 están retribuyendo un pasivo financiero y no los fondos propios de la entidad, de acuerdo con la propia terminología contable. Piénsese que este tipo de acciones (configurada como “Deuda en situaciones especiales”) no forma parte de la cifra de capital social que se halla contablemente integrada en los fondos propios de la entidad. Y, a la luz de la anterior consideración (teniendo presente además lo establecido en el art. 10 del TRLIS), cabe concluir que estos dividendos deben ser tratados como gastos fiscalmente deducibles, infiriéndose de esta calificación cualesquiera otras consecuencias que necesariamente hayan de seguirse (caso, por ejemplo, de la relativa a la previsible exclusión de los mismos del ámbito de la deducción por doble imposición de dividendos en la sociedad perceptora).

10. A) DÉBITOS Y PARTIDAS A PAGAR.

En el caso concreto de los débitos y partidas a pagar, dentro de esta categoría se clasifican, de una parte, los llamados “débitos por operaciones comerciales”, es decir, aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por parte de la empresa. Y, de otra, los “débitos por operaciones no comerciales”, que constituyen aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial, incluidos los débitos representados por valores negociables y los resultantes de la compra de activos no corrientes.

Los pasivos financieros incluidos dentro de esta categoría han de valorarse inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, vendría determinado por el precio de la transacción, equiva-

lente al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los gastos de transacción que les sean directamente atribuibles. No obstante, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual (incluidos los débitos con las Administraciones Públicas) podrían valorarse por su valor nominal, siempre y cuando el efecto derivado de no actualizar los flujos de efectivo no resulte significativo.

En cuanto a su valoración posterior, los pasivos financieros incluidos dentro de esta categoría deben ser valorados por su coste amortizado, debiendo contabilizarse los intereses devengados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias a través de la aplicación del método del tipo de interés efectivo. Ahora bien, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año que se valoren inicialmente por su valor nominal han de continuar valorándose por dicho importe.

10. B) PASIVO FINANCIERO MANTENIDO PARA NEGOCIAR.

¿Cuándo se considera que un pasivo financiero adquiere la categoría de “pasivo financiero mantenido para negociar”? En primer lugar, cuando se emita principalmente con el propósito de readquirirlo en el corto plazo. En segundo término, cuando forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados de manera conjunta con el objeto de obtener ganancias en el corto plazo. Y, finalmente, cuando se trate de un instrumento financiero derivado, siempre que no constituya un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

Pues bien, tanto en la valoración inicial como en la posterior de los pasivos financieros incluidos en esta categoría han de aplicarse los criterios señalados para los activos financieros mantenidos para ne-

gociar, debiendo imputarse los gastos de transacción iniciales y los cambios que se produzcan en el valor razonable en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

10. C) OTROS PASIVOS FINANCIEROS A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS.

Respecto a la categoría de "otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias", dentro de esta categoría se incluyen los llamados pasivos financieros híbridos, es decir, aquellos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente, y cuyo principal efecto es el de que algunos de los flujos de efectivo del instrumento híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente, caso por ejemplo de las obligaciones convertibles.

Asimismo cabría la posibilidad de incluir dentro de esta categoría aquellos pasivos financieros que designe la empresa en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría. Tanto en la valoración inicial como la posterior de los pasivos financieros incluidos en esta categoría deben aplicarse los criterios señalados para los pasivos financieros mantenidos para negociar, imputándose los gastos de transacción iniciales y los cambios que se produzcan en el valor razonable en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio.

10. D) RECLASIFICACIÓN Y BAJA DE PASIVOS FINANCIEROS.

Respecto de la reclasificación de los pasivos financieros debe señalarse que la empresa de que se trate no podrá reclasificar ningún pasivo financiero

incluido inicialmente en la categoría de mantenidos para negociar o a valor razonable con cambios en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias a otras categorías, ni de éstas a aquéllas. Y, por lo que respecta a la baja de pasivos financieros, la empresa dará de baja un pasivo financiero cuando la obligación de que se trate se haya extinguido. No obstante, en el hipotético caso de que se produjese un intercambio de instrumento de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre y cuando estos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja, procediéndose de la misma forma a registrarse una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia que se produjese entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se hubiese dado de baja y la contraprestación satisfecha, en la que habría de incluirse asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocería en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que tenga lugar.

Tratándose de un intercambio de instrumentos de deuda que no tuviesen condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se daría de baja del balance. El coste amortizado del pasivo financiero se determinaría aplicando el tipo de interés efectivo, que sería aquel que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar, según las nuevas condiciones. Y, a estos efectos, las condiciones de los contratos habrían de considerarse sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, fuese diferente, al menos en un 10 por ciento, del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, quedando actualizados ambos al tipo de interés efectivo de éste.

11. INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO PROPIO.

Igualmente dentro de los instrumentos financieros cabe aludir a los instrumentos de patrimonio propio. Con carácter general un instrumento de patrimonio es cualquier negocio jurídico que evidencia o refleja una participación de carácter residual en los activos de la empresa que los emite, una vez deducidos todos sus pasivos.

Es la Norma 9ª del vigente PGC, relativa a estos "Instrumentos de patrimonio propio", la encargada de regular la adquisición por la empresa de sus propios instrumentos de patrimonio, señalando a este respecto que el importe de estos instrumentos deberá registrarse en el Patrimonio Neto, minorando los fondos propios, y no pudiendo en ningún caso ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni registrarse resultado alguno en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Por tanto, en el supuesto de que la empresa en cuestión llevase a cabo cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos habría de registrarse en el Patrimonio Neto, procediendo a la minoración de los fondos propios y no pudiendo en ningún caso reconocerse como activos financieros de la empresa ni registrarse resultado alguno en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.³⁴

Dos son las Cuentas habilitadas al efecto por el vigente Plan. De una parte, la 108 ("Acciones o participaciones propias en situaciones especiales"). Y, de otra, la 109 ("Acciones o participaciones propias para reducción de capital"). Esta última habrá de ser utilizada en aquellos casos en los que medie un acuerdo de reducción de capital.

³⁴⁾ Téngase presente que estas variaciones operadas en el Patrimonio Neto suponen una aportación o distribución a/de los socios, no constituyendo en consecuencia ni ingreso ni gasto.

Tratándose de un supuesto de adquisición y posterior transmisión, la diferencia entre la cantidad obtenida en la enajenación de las acciones o participaciones propias y su valor contable se cargará o abonará, según proceda, a cuentas del Subgrupo 11. Debe precisarse sin embargo que nada específica la Norma 9ª acerca de qué cuenta, de entre las recogidas en el Subgrupo 11, ha de ser utilizada. ¿Ha de tratarse de la de prima de emisión o asunción? Se trata de una cuestión que puede llegar a tener consecuencias, por ejemplo, al hilo de la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos en el IS. ³⁵

¿Y qué consideraciones cabe realizar en el ámbito fiscal? A priori nada se señala al respecto, ya que el art. 15 del TRIS se limita únicamente a regular el supuesto de adquisición y amortización de acciones propias. En consecuencia adquiere plena validez la norma contable. Coincidimos no obstante con SANZ GADEA³⁶ en que quizás hubiese sido preferible establecer una norma fiscal que incluyera en la base imponible las diferencias existentes en el supuesto de especulación reiterada con las acciones propias.

Por otra parte los gastos derivados de estas transacciones (incluidos los gastos de emisión de dichos instrumentos tales como honorarios de letrados, notarios y registradores, así como los derivados de la impresión de memorias, boletines y títulos, tributos, publicidad, comisiones y otros gastos de colocación) han de registrarse como menores reservas, conjuntamente con la transacción sobre instrumentos de patrimonio propio, teniendo presente además que, desde un punto de vista estrictamente fiscal, y al amparo de lo establecido en el art. 19.3 del TRIS, procederá la realización de un ajuste extracontable negativo por

³⁵⁾ En todo caso esta situación contrasta con aquella que se producía durante la vigencia del antiguo Plan de 1990, en la que dicha diferencia se aplicaba a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

³⁶⁾ SANZ GADEA, E., "Implicaciones fiscales del PGC", ob. cit., pág. 115.

dicho importe. Y, en cuanto a los gastos derivados de una transacción de patrimonio propio de la que se haya desistido o que haya sido abandonada, se reconocerán en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

12. RECAPITULACIÓN.

A la luz de este conjunto de consideraciones, ¿Cuáles son las principales diferencias existentes entre el tratamiento contable y el fiscal? En primer lugar, debe subrayarse la existencia de un criterio fiscal diferente al contable en relación a la cuantificación del deterioro fiscalmente deducible para los siguientes casos: valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado; valores representativos de la participación en el capital de empresas del grupo, multigrupo y asociadas; valores representativos de deuda admitidos a cotización en mercados regulados³⁷; valores que tengan un valor cierto de reembolso que no se encuentren admitidos a cotización o que se hallen admitidos a cotización en mercados regulados situados en países o territorios considerados como paraísos fiscales y amortización del fondo de comercio financiero correspondiente a valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes; y pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores.³⁸

Fiscalmente cabe aludir a la existencia de un criterio específico de reversión del deterioro del valor

³⁷⁾ Concretamente lo que se produce en el presente caso es que las inversiones a vencimiento y deterioro de disponibles para la venta, así como las variaciones de valor del valor razonable de estos activos financieros llevados a la Cuenta 133 de ajustes de valoración carece de efectos fiscales en base a lo establecido en el art. 15.1 del TRLIS. Así las cosas, fiscalmente sólo es deducible el saldo neto de deterioros y ganancias tácitas.

³⁸⁾ En este último supuesto contablemente el deterioro vendrá determinado por la diferencia existente entre el valor contable y el valor recuperable mientras que, fiscalmente, cumpliéndose las condiciones objetivas, sería deducible el importe íntegro del crédito, siempre y cuando resultase contabilizado el deterioro.

de aquellos elementos patrimoniales que hubiesen sido objeto de una corrección valorativa por deterioro. Dicha reversión habría de imputarse en el período impositivo en el que se hubiese producido, ya sea en la entidad que practicó la reversión o en otra vinculada con ella. Se trata de un criterio susceptible de ser aplicado, además, en casos de reversión de deterioro de instrumentos de patrimonio disponibles para la venta.

Por su parte el reflejo contable de la pérdida de valor de los instrumentos financieros disponibles para la venta carece de incidencia en la base imponible, ya que dicha pérdida no resulta imputada contablemente en la Cuenta de Pérdidas o Ganancias o en una cuenta de reservas, llevándose a la Cuenta 13, que constituye una cuenta de ajuste de valoración y no de reservas.

Tratándose de dividendos procedentes de entidades extranjeras que hubiesen disfrutado de la aplicación de una exención, el deterioro de la participación derivado de dicha distribución no resultaría deducible. Y, en caso de plusvalías por transmisión de participaciones, la base de aplicación de la deducción no debe incorporar los ajustes de valor ni las reservas generadas con motivo de la transmisión de acciones propias, ya que no tienen la consideración de beneficios no distribuidos.

En cuanto al resto de supuestos no recogidos expresamente por la norma fiscal, el tratamiento contable otorgado a las inversiones financieras tendría plenos efectos fiscales (caso, por ejemplo, de la cartera de negociación, de los activos disponibles para la venta, de las inversiones a vencimientos, de los derivados, pasivos financieros, instrumentos financieros compuestos, híbridos, etc.).

Por tanto, en ausencia de normas fiscales las normas contables adquieren plena efectividad fiscal.

Significa ello que el valor del instrumento de patrimonio emitido habrá de inscribirse entre los fondos propios, teniendo la consideración de intereses devengados fiscalmente deducibles los calculados en función del tipo de interés efectivo. El titular de la inversión financiera habrá de contabilizar de manera similar a como lo hace el emisor, siendo los intereses devengados y fiscalmente computables idénticos a los fiscalmente deducibles.³⁹

Concretamente, en el caso de aquellos derivados que tuviesen como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados y cuyo valor razonable no pudiera ser determinado con fiabilidad, aquellos derivados que estén vinculados y que se liquiden mediante la entrega de instrumentos de patrimonio no cotizados, cuyo valor razonable no pudiera determinarse con fiabilidad, habrían de valorarse por su coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro. Y, respecto de los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero de acuerdo con las necesidades de compra, venta o utilización de dichos activos por parte de la empresa, siempre y cuando existan desembolsos, habrían de reconocerse y valorarse según su naturaleza, como anticipos a cuenta de compras o ventas.

II. INSTRUMENTOS FINANCIEROS HÍBRIDOS Y COMPUESTOS.

Tal y como venimos poniendo de manifiesto, el vigente PGC analiza y examina determinados instru-

³⁹¿Y qué sucedería en el hipotético caso de que no se ejercitase la opción de conversión? En este último supuesto el titular de la inversión financiera sufriría un quebranto que, sin embargo, no tendría por qué implicar un correlativo ingreso en la persona del emisor, ya que no se incrementa el valor de sus activos ni se disminuye el valor de sus pasivos. Simplemente se incrementa su Patrimonio Neto lo que, sin embargo, carece de incidencia en el resultado contable y, por ende, en la determinación de la base imponible.

mentos financieros, poniendo de relieve la especial trascendencia otorgada al llamado principio de fondo económico. En efecto, dentro del tratamiento que el citado Plan concede a los instrumentos financieros (ya sean activos, pasivos o instrumentos de patrimonio), son múltiples las particularidades incorporadas. Así, por ejemplo, atendiendo al fondo económico de una transacción, un aparente instrumento de patrimonio (caso, por ejemplo, de una acción rescatable) podrá calificarse contablemente como pasivo financiero dentro de un Epígrafe de “deuda en situaciones especiales”.

¿Qué consecuencias fiscales tendría dicha calificación? En el supuesto planteado computaría como gasto fiscal lo que, formalmente, representa el pago de un dividendo. Y a dicha calificación tributaria no le sería óbice el hecho de la no deducibilidad de la retribución directa o indirecta de los fondos propios ex art. 14 del TRLIS, precisamente por la calificación contable de deuda que este aparente instrumento de patrimonio entraña (art. 10 del TRLIS).

Pues bien, una de las principales novedades recogidas en la Parte 2ª del vigente PGC es la relativa a la diferencia existente entre instrumentos financieros híbridos y compuestos. Los primeros son aquellos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero implícito, que no puede ser transferido de manera independiente y cuyo principal efecto es el de que algunos de los flujos de efectivo derivados del instrumento híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente.

Este último concepto no debe ser confundido con el de “derivados” los cuales, frecuentemente, sirven explícitamente como coberturas contables, definidas en un apartado distinto de esta norma. Como acabamos de señalar, el derivado implícito que forma parte del híbrido no puede ser transferido de manera independiente, siendo precisamente el principal

efecto de lo anterior que determinados de los flujos de efectivo del instrumento híbrido varían de forma similar a los flujos del derivado considerados independientemente.⁴⁰

Dada esta situación el sujeto contable deberá presentar separadamente el contrato principal y el derivado implícito únicamente en el supuesto de que concurran determinados requisitos, de entre los cuales destaca el relativo a que los riesgos económicos inherentes al derivado implícito no estén estrictamente relacionados con los del contrato principal. En otras palabras, en el presente caso la empresa ha de reconocer, valorar y presentar por separado el contrato principal y el derivado implícito, siempre y cuando concurran de manera simultánea determinadas circunstancias.⁴¹

¿Y en qué consisten los instrumentos financieros compuestos? Tal y como se señala en el apartado 5.2 de la Norma 9ª del vigente PGC, un instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente (caso, por ejemplo, de las llamadas obligaciones convertibles, en relación con las cuales el gasto financiero que generen será gasto fiscalmente deducible).

En relación con estos instrumentos financieros compuestos la norma contable impone la contabilización separada de ambos componentes. De este modo, en aquellos casos en los que la empresa de que se trate hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, habrá de reconocer, valorar y presentar por separado sus componentes, procediendo además a distribuir el valor inicial en libros de acuerdo con los siguientes criterios: asignando al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio; asignando al componente de patrimonio la diferencia existente entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo; y distribuyendo en la misma proporción los gastos de transacción. Tiene lugar por tanto una aplicación del principio de preferencia de la realidad económica sobre la forma jurídica.⁴²

En suma, a través de esta regulación que el vigente PGC lleva a cabo de los instrumentos financieros se pone de manifiesto la necesidad de proceder a reflejar estos últimos de conformidad con su fondo económico. De alguna manera se persigue determinar la verdadera causa del negocio existente. Y es que, en definitiva, se trata de un asunto de calificación jurídica.

⁴⁰⁾ Pensemos, por ejemplo, en el caso de un bono referenciado al IBEX 35, en el que el derivado implícito estaría asegurando la obtención de un rendimiento que cubriría el propio del activo principal.

⁴¹⁾ Como principales ejemplos susceptibles de citarse a este respecto estarían las obligaciones convertibles que, desde el punto de vista del emisor, suponen un instrumento financiero compuesto y que, desde el punto de vista del inversor, podrían suponer un instrumento financiero híbrido. Igualmente los llamados bonos a un año cuyo rendimiento se encuentra ligado a la evolución del IBEX-35 constituirían un instrumento financiero híbrido tanto desde el punto de vista del emisor como del del inversor.

⁴²⁾ Tratándose de obligaciones convertibles en acciones, anteriormente citadas, el valor del instrumento de patrimonio se asigna a la Cuenta "Patrimonio Neto por emisión de instrumentos financieros compuestos", la cual ha de saldarse con la de "Prima de emisión", una vez que se produzca la conversión. En estos casos el valor del componente de pasivo se determinará mediante la actualización de los pagos a realizar aplicando el tipo de interés de mercado correspondiente a pasivos financieros similares desprovistos de opción, derivándose de lo anterior, previa toma en consideración de los gastos de emisión, un tipo de interés efectivo que sirve para cuantificar los intereses susceptibles de devengarse. Y, una vez producida la conversión, el emisor habrá de saldar el pasivo financiero y la opción emitida contra capital y prima de emisión, mientras que el titular de la inversión financiera saldará el activo financiero y la opción contra el instrumento de patrimonio adquirido.

R

Referencias

CONSULTAS OCTE

CONSULTA 2010.01.3.2 ITP – Administración competente para determinar la no sujeción o exención de operaciones relativas a patentes.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una persona jurídica no residente, titular junto con otra entidad de la misma nacionalidad de una patente europea registrada en la Oficina Española de Patentes y Marcas (con sede en Madrid). Recientemente, ha adquirido a la otra empresa cotitular de la patente sus derechos sobre la misma (por lo que ha pasado a ser la plena propietaria) y, además, ha cambiado su nombre. Para validar en España los cambios descritos, ha otorgado poder de representación a una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia, con objeto de que sea ésta la que se encargue de realizar todas las diligencias necesarias para inscribir en la Oficina Española de Patentes y Marcas de las modificaciones operadas. En esta Oficina le han exigido al representante de la compareciente que acredite el pago, la exención o la no sujeción de la operación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para lo que consideran suficiente con que cualquier

organismo tributario le selle la documentación aportada. Por este motivo, la compareciente se dirigió a través de su representante ante esta Hacienda Foral de Bizkaia, donde se le comunicó que carece de competencia para tramitar la documentación presentada. Posteriormente, acudió ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, donde le comunicaron que debía presentar su solicitud ante esta Hacienda Foral de Bizkaia, por encontrarse en este Territorio Histórico el domicilio fiscal de la entidad a la que ha otorgado poder para tramitar los cambios expuestos.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber qué Administración es la competente para certificar que la operación por la que se pregunta se encuentra exenta o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o para gestionar su exacción.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo

(Concierto), en cuyo artículo 31, relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se establece que: “La exacción del Impuesto corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos: (...) 2. En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco y siendo persona jurídica tenga en él su domicilio fiscal. (...) 6. En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuando radique en el País Vasco el Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos”.

En lo que hace referencia al domicilio fiscal de las personas jurídicas en este ámbito, el artículo 43 de este mismo Concierto indica que: “(...) Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual 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. c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado. d) Las sociedades

civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado. (...)”.

Por otra parte, resulta asimismo de aplicación la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (NFITPAJD), en cuyo artículo 1 se recoge que: “1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará: 1º. Las transmisiones patrimoniales onerosas. 2º. Las operaciones societarias. 3º. Los actos jurídicos documentados. 2. En ningún caso un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias”.

El artículo 7 de esta NFITPAJD regula el hecho imponible de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al disponer que: “1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: a) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. (...) 2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto: (...) b) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil o en disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento, y en especial de la transmisión por título gratuito de un caserío con sus pertenecidos regulada en el Derecho Civil Foral del País Vasco. (...) 5. No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional

y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo: a) Las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. b) Las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En los supuestos a los que se refiere esta letra, no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las entregas de los demás bienes y derechos distintos de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial".

En relación con la modalidad de Actos Jurídicos Documentados correspondiente a los documentos notariales, el artículo 26 de la misma NFITPAJD señala que: "Estarán sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 29". A lo que el artículo 29 de esta NFITPAJD añade que: "1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 0,15 euros por folio. Las copias simples no estarán sujetas al Impuesto. 2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, en los Registros Mercantiles, en la Oficina Española de Patentes y Marcas, en los Registros de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de la Posesión, en los Registros de Cooperativas dependientes de las Administraciones Públicas correspondientes o en los Registros de Bienes Muebles, y no sujetos al Impuesto

sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Norma Foral, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos. Por el mismo tipo y mediante la utilización de efectos timbrados, tributarán las copias de las actas de protesto".

De conformidad con todo lo anterior, sin entrar a prejuzgar el fondo de la cuestión, la operación por la que se pregunta podría, en principio, quedar sujeta bien a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, o bien a la cuota gradual correspondiente a los documentos notariales en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (lógicamente, siempre y cuando se den las condiciones y requisitos legalmente exigidos para ello).

No obstante, para analizar si corresponde a esta Hacienda Foral de Bizkaia pronunciarse sobre la tributación de la referida operación, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 31 y 43 del Concierto, arriba transcritos, así como lo regulado en el artículo 6 de la NFITPAJD, de conformidad con el cual: "Uno. La exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia en los siguientes casos: A) Transmisiones Patrimoniales: (...) 2.º En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión onerosas de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en Bizkaia y, siendo persona jurídica, tenga en este territorio su domicilio fiscal. (...) C) Actos Jurídicos Documentados: 1.º En las escrituras, actas y testimonios notariales cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vizcaíno. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuando radique en Bizkaia el Registro en el que deba pro-

cederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos. (...). Dos. A efectos de lo dispuesto en el presente artículo: (...) E) Se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en Bizkaia, cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores, se entenderá que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en Bizkaia cuando, teniendo en el País Vasco el mayor valor de su inmovilizado, tengan en el Territorio Histórico de Bizkaia un valor de su inmovilizado superior al que tengan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos. F) Se entenderá que los establecimientos permanentes tienen su domicilio fiscal en Bizkaia cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en este territorio. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado, aplicando el criterio indicado en el último párrafo la letra E anterior. (...)."

De donde se deduce que esta Hacienda Foral de Bizkaia no tiene competencia para pronunciarse sobre la sujeción de la operación objeto de consulta ni a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ni a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, ambas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En lo que hace referencia al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, porque la entidad adquirente del porcentaje de propiedad sobre la patente que se cede no tiene su domicilio fiscal en Bizkaia, según los criterios establecidos en el artículo 43 del Concierto y en el artículo 6 de la NFITPAJD. Y en relación con la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, porque el Registro en el que se desea inscribir esta

operación (la Oficina Española de Patentes y Marcas) no se encuentra ubicado en Bizkaia.

Por último, en el escrito presentado se manifiesta que, en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, le comunicaron a la consultante que debía presentar su solicitud ante esta Hacienda Foral de Bizkaia, por encontrarse en este Territorio Histórico el domicilio fiscal de la entidad a la que ha otorgado poder para tramitar la inscripción en la Oficina Española de Patentes y Marcas de la cesión de derechos por la que pregunta.

Sobre este particular, la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), en su artículo 46 regula la obligación de las personas o entidades no residentes de nombrar, en determinadas situaciones, un representante fiscal para sus relaciones con la Administración tributaria. Así, en dicho precepto se recoge que: "A los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en territorio español, deberán designar un representante con domicilio en el Territorio Histórico de Bizkaia, cuando operen en dicho territorio a través de establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria. Dicha designación deberá comunicarse a la Administración tributaria en los términos que la normativa del tributo señale".

A lo que el artículo 47 de la misma NFGT añade que: "1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria. 2. El domicilio fiscal será: (...) c) Para las personas o entidades no residentes en territorio español, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo. En defecto de regulación, el domicilio

será el del representante al que se refiere el artículo 46 de esta Norma Foral. Para los establecimientos permanentes, el domicilio fiscal será el lugar donde se efectúe la gestión administrativa o la dirección de sus negocios. (...)”.

No obstante, de cara a determinar el domicilio fiscal de la entidad no residente a los efectos que nos ocupan, de reparto de competencias entre la Administración de territorio común y la Administración de territorio foral, deben tenerse en cuenta dos precisiones. Primera, y fundamental, que la normativa aplicable para realizar este reparto de competencias es únicamente el Concierto Económico, donde no se establece que el domicilio fiscal de las entidades no residentes sea el de su representante fiscal a efectos de relaciones con la Administración tributaria. Lo cual es perfectamente lógico, toda vez que la obligación de nombrar el representante fiscal a que se refiere el artículo 46 de la NFGT es consecuencia de que exista una previa relación con la Administración tributaria vizcaína (y no la causa de esta relación). Por lo que no puede ser éste un criterio que se emplee de cara a delimitar las competencias de las distintas Administraciones con capacidad tributaria. Más aún teniendo en cuenta que cada una de estas Administraciones exigirá al no residente que nombre un representante con domicilio en su territorio, de cara a las relaciones fiscales que existan entre ambas partes. Y segunda, porque el representante designado por la consultante es un representante voluntario, nombrado por ella para realizar los trámites necesarios de cara a inscribir la operación por la que pregunta en la Oficina Española de Patentes y Marcas. De modo que ni siquiera se trata del representante que obligatoriamente deben nombrar los no residentes para sus relaciones con la Administración tributaria vizcaína en los tres supuestos establecidos en el artículo 46 de la NFGT. A saber: a) cuando actúen mediante establecimiento permanente radicado en Bizkaia; b) cuando una norma tributaria así lo establezca (la

NFITPAJD nada exige al respecto); o c) cuando por las características de la operación así lo requiera la Administración Tributaria (no es el caso).

De forma que no cabe considerar que la Hacienda Foral de Bizkaia tenga competencia para pronunciarse sobre la sujeción de la operación objeto de consulta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados (ni, en su caso, para exaccionar el gravamen que pudiera corresponder), por el mero hecho de que la entidad que ha adquirido la patente haya otorgado a una sociedad vizcaína poder para realizar en su nombre los trámites necesarios de cara inscribir esta adquisición en la Oficina Española de Patentes y Marcas.

CONSULTA 2010.03.3.1 - Tributo sobre el juego.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante, según se recoge en los estatutos aportados, es una asociación sin ánimo de lucro que tiene como fines “la conservación de los vehículos clásicos e históricos mediante diversas actividades, salidas culturales con este tipo de vehículos, fomentar la afición a dicho tipo de vehículos”.

Dicha asociación va a organizar una rifa de un vehículo clásico SEAT 124 en junio de 2010 con ocasión de la III Feria de Vehículos Clásicos de Vitoria-Gasteiz y que, según manifiestan, está valorado en 1.500 €, para lo que se emitirán 3.500 boletos a un precio de 2,5 €/unidad y se realizará un sorteo ante notario.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si la rifa podría encuadrarse dentro de los supuestos

de exención recogidos en el artículo 4 de la Norma Foral 5/2005, del Tributo sobre el Juego.

CONTESTACIÓN

En primer lugar teniendo en cuenta que, según lo dispuesto en el artículo 3 de la Norma Foral 5/2005, de 14 de febrero, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Álava, constituye el hecho imponible del mismo la autorización, organización o celebración de actividades de juego, previamente la consultante deberá haber obtenido la autorización para la celebración de dicha actividad de juego por parte de la Administración competente, en este caso, por el Departamento de Juegos y Espectáculos del Gobierno Vasco.

En cuanto a la posible exención hay que considerar que de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la citada disposición *“Estará exenta del Tributo sobre el Juego la celebración de las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias siguientes:*

- a) *Las que organicen entidades sin fines de lucro que cumplan los siguientes requisitos:*
 - *Que persigan fines de interés general, en los términos previstos en el artículo 4 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo.*
 - *Que destinen el importe total obtenido a la realización de los citados fines.*
 - *Que el importe total de los premios sea inferior a 6.000 euros.*
- b) *Las que organice la Asociación de Ayuda en Carretera (DYA) de Álava.*

c) *Aquellas cuya titularidad se reserve o esté atribuida a la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

d) *Las tómbolas organizadas por días, con ocasión de mercados, ferias o fiestas.”*

Del precepto transcrito resulta evidente que ni la contemplada en el apartado b) ni c) son de aplicación. Con respecto a la del apartado d) tampoco parece que pueda ser de aplicación, puesto que todo indica que la actividad de juego que pretende organizar la consultante responde al concepto de rifa, y no al de tómbola, según las definiciones establecidas en los artículos 8 y 9 del Decreto Foral 277/1996, de 26 de noviembre, por el que se aprueba el Catálogo de Juegos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aunque en todo caso la calificación de una modalidad de juego u otra la realizará el Departamento de Juegos y Espectáculos del Gobierno Vasco en la autorización que emita.

Con respecto a la aplicación de la exención del apartado a) ha de tenerse en cuenta que según el artículo 4 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, se considerarán fines de interés general, *“entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y estatutarios y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la*

información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico”.

El Tribunal Supremo en sentencia de 2 de diciembre de 2004 señala que las sociedades cuyos objetivos sean de naturaleza recreativa son también indudablemente cívicas y que el carácter cívico de la Asociación no desaparece por el hecho de que sean socios los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades de la Asociación, pues esa es una nota consustancial a todas y por ello no extingue el beneficio general que la sociedad obtiene con la evidente acción cultural que producen.

En consecuencia, teniendo en consideración que conforme a la citada doctrina del Tribunal Supremo los fines de la asociación consultante son de interés general en los términos establecidos por el artículo 4 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, que dicha entidad carece de ánimo de lucro, que el valor del premio, según manifiestan, no supera los 6.000 € y siempre que lo recaudado por la venta de boletos se destine a la realización de los fines contemplados en los estatutos de la asociación, la autorización del sorteo estará sujeta y exenta del Tributo sobre el Juego.

CONSULTA 2010.03.3.2 IVA – Aplicación de la exención del artículo 20.Uno.13º y tipo impositivo aplicable a determinadas operaciones realizadas por una sociedad explotadora de un puerto deportivo.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es usuario de un puerto deportivo, explotado por una sociedad pública adscrita al Depar-

tamento de Transportes y Obras Públicas del Gobierno Vasco, que presta los siguientes servicios, tanto a personas físicas como jurídicas: 1) arrendamientos de amarres, pañoles y locales; 2) cesión de derechos de uso de amarres; 3) estancias en la zona de seco; 4) invernaje, y reparaciones y conservación; 5) suministro de combustibles y lubricantes para embarcaciones; 6) suministro de electricidad y agua a los locales arrendados; 7) traslado de embarcaciones, varadero, marinería y grúa para varado y botadura; 8) tasas portuarias, de señalización marítima, y de embarcaciones deportivas y recreo; 9) preparación y puesta a punto de embarcaciones; 10) repercusión de gastos de personal, vigilancia, seguros y mantenimientos; y 11) venta de hielo a los usuarios del puerto deportivo.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer:

- 1) Si las operaciones citadas se encuentran exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 Uno 13º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2) En caso negativo, cuál es el tipo de gravamen correspondiente a dichas operaciones.

CONTESTACIÓN

En relación con las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuyo artículo 20 se indica que: “Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: (...) 13. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o enti-

dad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean realizados por las siguientes personas o entidades: a) Entidades de derecho público. b) Federaciones deportivas. c) Comité Olímpico Español. d) Comité Paralímpico Español. e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social. La exención no se extiende a los espectáculos deportivos. (...) Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurren los siguientes requisitos: 1. Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. 2. Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. 3. Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8 y 13 de este artículo. Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine. La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Norma Foral, fundamentan la exención”.

De conformidad con todo lo anterior, sólo cabría plantearse la posibilidad de aplicar la exención regulada en el artículo 20 Uno 13 de la NFIVA sobre las operaciones objeto de consulta en el supuesto de que la sociedad que las lleva a cabo ostentara la condición de entidad o establecimiento privado de

carácter social, de acuerdo con lo señalado en el apartado Tres de ese mismo artículo. Condición ésta que no puede ser reconocida a las sociedades mercantiles. Por ello, en un supuesto como el planteado, de servicios prestados por una sociedad anónima, no pueden entenderse cumplidos los requisitos establecidos en los apartados Uno 13º y Tres del artículo 20 de la NFIVA para la aplicación de la exención por la que se pregunta.

Por su parte, el artículo 90 de la misma NFIVA establece que: “Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 16 por 100, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente (...)”. A los efectos que aquí interesan, el artículo 91 Uno.2.8º de la repetida NFIVA dispone que: “Uno. Se aplicará el tipo del 7 por 100 a las operaciones siguientes: (...) 2. Las prestaciones de servicios siguientes: (...) 8.º Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13 de esta Norma Foral. (...)”.

Consecuentemente, tributan al tipo reducido del 7% los servicios no exentos prestados a personas que practiquen el deporte o la educación física, en la medida en que se encuentren relacionados con dichas actividades, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación. Por lo que cabe concluir que este tipo reducido únicamente resulta aplicable: 1º) a las operaciones que, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios (no a las que deban calificarse como entrega de bienes); y 2º) que, además, estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por parte de personas físicas, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se

realicen. De modo que este tipo reducido no resulta aplicable a los servicios que no se presten directamente a personas físicas, ni a aquéllos que no estén directamente relacionados con el ejercicio del deporte, aun cuando contribuyan de una manera indirecta o mediata a la práctica de estas actividades.

Los conceptos de entrega de bienes y de prestaciones de servicios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentran regulados en los artículos 8 y 11 de la NFIVA. Así, en el primero de ellos se recoge que: *“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía. (...)”*. Mientras que en el segundo de los artículos citados se prevé que: *“Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios: (...) 2. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. 3. Las cesiones del uso o disfrute de bienes. (...) 8. Los transportes. (...) 13. El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas. (...)”*. De donde se deduce que, entre otros, tienen la consideración de prestaciones de servicios las cesiones de uso de los amarres.

En la medida en que, como ya se ha indicado más arriba, el tipo reducido objeto de consulta se aplica con independencia de quién sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice el servicio, a estos efectos debe tomarse en consideración el destinatario efectivo o material de la prestación (que deberá

ser siempre una persona física que practique el deporte), y no tanto la persona o entidad que sea la destinataria formal o legal del servicio.

De manera que tributan al tipo reducido del 7 por 100 los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física prestados materialmente a personas físicas, con independencia de que la contraprestación por los mismos sea satisfecha por la propia persona física, o por un tercero, persona física o jurídica.

Asimismo, cabe concluir que las prestaciones de servicios relativas a deportes que se practiquen a través de agrupaciones o estructuras organizativas establecidas por personas jurídicas, asociaciones o clubes deportivos podrán beneficiarse, en principio, de la aplicación del tipo reducido por el que se pregunta, siempre que estén directamente relacionadas con la práctica de dichos deportes, sean indispensables para su realización, y sus destinatarios efectivos sean las personas físicas que realicen los citados deportes.

En lo que se refiere las tasas portuarias, de señalización marítima y de embarcaciones deportivas y de recreo, en la medida en que no se identifican ni describen en el escrito de consulta, únicamente puede contestarse de forma genérica. Así, con respecto a estas partidas, el artículo 7 de la NFIVA determina que: *“No estarán sujetas al Impuesto: (...) 8º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los Entes públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación*

se relacionan: (...) d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9º siguiente. (...) 9º. Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes: a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario. (...) d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario”.

De forma que se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, los servicios portuarios y las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto el derecho a utilizar el dominio público portuario, con independencia de que la contraprestación exigida por estos conceptos tenga la naturaleza jurídica de tasa. Asimismo, también se encuentran sujetas al Impuesto las operaciones que efectúen los entes públicos a través de empresas mercantiles a las que se autorice a percibir las correspondientes tasas en contraprestación de sus servicios.

Por ello, si las tasas por las que se pregunta remuneran la prestación de servicios portuarios o la utilización del dominio público marítimo, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso. Lo cual ocurrirá, por ejemplo, en el supuesto de que se trate de tasas que sometan a gravamen el uso, por las embarcaciones deportivas y de recreo, de las aguas del puerto y de las obras e instalaciones existentes en el mismo. No obstante, estos servicios podrán acogerse a la exención regulada en el artículo 20 Uno.1 3º de la NFIVA, siempre: 1) que estén directamente relacionados con la práctica del deporte; 2) que sus destinatarios materiales sean las personas físicas que realicen el deporte, con independencia de que las tasas se expidan a nombre de otras personas o entidades; y 3) que quien preste estos servicios

sea la Administración pública de la que depende la sociedad que explota los puertos deportivos (lo que únicamente podrá entenderse cumplido cuando esta sociedad actúe como mero recaudador de las tasas, en nombre y por cuenta de dicha Administración pública).

Finalmente, el artículo 91.Uno.1.4º de la NFIVA, establece 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: (...) 4º Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido. (...)”.

Como conclusión de todo lo anterior, esta Dirección General entiende, en primer lugar, que están exentos los servicios prestados por los puertos deportivos a las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que: a) tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas; y b) que quien realice la prestación sea una entidad de derecho público, una federación deportiva, el Comité Olímpico Español, el Comité Paralímpico Español, o una entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social. Como ya se ha indicado más arriba las sociedades mercantiles no cumplen los requisitos subjetivos exigibles para la aplicación de la exención.

En segundo lugar, tributan al tipo reducido del 7 por 100 los servicios no exentos directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física que se presten materialmente a personas físicas, con independencia de quién sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación. Consecuentemente, resulta de aplicación este tipo reducido a las siguientes operaciones:

- Alquiler de amarres a personas físicas y per-

sonas jurídicas, que cumplan las condiciones señaladas anteriormente.

- Arrendamiento de pañoles a personas físicas y personas jurídicas, en las mismas condiciones.
- Alquiler de amarres a empresas cuya actividad sea impartir cursos de vela, cumpliendo las mismas condiciones.
- Cesión de derechos de uso de amarres a personas físicas y personas jurídicas, que corresponde a los importes satisfechos por los titulares para adquirir el derecho de uso preferente de amarre de su embarcación en uno de los puestos de atraque en los pantalanes del puerto deportivo durante el periodo de concesión, en cuanto que esta operación tiene la consideración de prestación de servicios, a tenor de lo señalado en el artículo 11.dos.3º de la NFIVA.
- Estadías en la zona de seco de embarcaciones propiedad de personas físicas y personas jurídicas, en las condiciones señaladas anteriormente.

También tributan al tipo reducido del 7 por 100 las ventas de hielo a los usuarios del puerto deportivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91.uno.1.4º de la NFIVA.

Por último, tributan al tipo general del 16 por 100 las entregas de bienes, los servicios que no se presten directamente a personas físicas, así como aquéllos otros que no se encuentren directamente relacionados con las actividades deportivas de éstas (o que sólo contribuyan a la práctica del deporte de una manera indirecta o mediata). En concreto, se aplicará este tipo general a las siguientes operaciones objeto de consulta:

- Arrendamiento de locales.
- Alquiler de amarres a empresas cuya actividad sea el charter de embarcaciones.
- Suministro de combustible y lubricantes para embarcaciones.
- Servicio de traslado de embarcaciones.
- Servicio de parking, correspondiente a los servicios de estacionamiento de vehículos en el aparcamiento.
- Servicio de varadero, entendiéndose por tal las operaciones de reparación y conservación (taller, pintura, conservación del casco) de los barcos que se encuentran en el dique seco, y no la mera estancia de las embarcaciones en esta zona.
- Suministro de electricidad y agua a embarcaciones, entendiéndose como tal el servicio de acceso a dichos suministros a las embarcaciones a través de tomas en los muelles, siempre que las facturas vengan a nombre del puerto deportivo, y, por lo tanto, no puedan considerarse un suplido.
- Suministro de electricidad y agua a locales arrendados (alquiler o arrendamiento de industria), siempre que las facturas vengan a nombre del puerto deportivo, y por lo tanto no puedan considerarse un suplido.
- Ingresos por preparación y puesta a punto de embarcaciones.
- Repercusión de gastos (personal, vigilancia, seguros, mantenimientos, etc.).
- Servicios de grúa para varado y botado

de embarcaciones tanto de personas físicas como personas jurídicas.

- Invernaje de embarcaciones, entendiendo igualmente que dicha denominación corresponde a los servicios de mantenimiento y preparación de las embarcaciones para pasar el

invierno inactivo, sea en tierra o en el agua, y no a la mera estancia de las embarcaciones en seco.

- Servicios de marinería. Servicios prestados por el personal de marinería del puerto a embarcaciones amarradas en el puerto deportivo.

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES DE INTERÉS. TRIBUNAL SUPREMO: SENTENCIAS RELATIVAS A RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL

Objeto del conflicto: Ubicación territorial del domicilio fiscal del obligado tributario.

En la Villa de Madrid, a ocho de Febrero de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo num. 191/2009, interpuesto por la DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco num. 4/2009, de 6 de marzo de 2009, por la que se acuerda que el domicilio fiscal de la entidad Sociedad XXX estaba en Vizcaya en el ejercicio 2001.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- 1. Con fecha 6 de marzo de 2009 la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco adoptó acuerdo en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Administración del Estado sobre el domicilio fiscal de la sociedad XXX en el ejercicio 2001. En el Acuerdo adoptado se declaraba que el domicilio fiscal de Sociedad XXX en el ejercicio 2001 era su domicilio social, situado en (Domicilio), (Municipio) (Bizkaia).

2. El conflicto trae su origen de las solicitudes

de devolución del IVA formuladas por Sociedad XXX correspondientes a declaraciones-liquidaciones de dicho impuesto, ejercicio 2001, presentadas ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a partir del tercer trimestre de dicho año, por importe de ... euros.

3. La comprobación de dichas solicitudes de devolución del IVA dio lugar a actuaciones de la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, cuyo resultado se recogió en un Informe fechado el 23 de junio de 2002 en el que el Actuario propuso que la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco se declarase incompetente para proceder a la indicada devolución. A la vista de las alegaciones formuladas por la sociedad interesada, el 26 de septiembre de 2006, y teniendo presente el informe emitido en el mismo sentido, el 10 de septiembre de 2002, por el Secretario de la Dirección General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria del Ministerio de Economía y Hacienda, dicho Actuario propuso, el 10 de octubre de 2002, que se diese traslado a la Diputación Foral y a la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas, a los efectos pertinentes, por considerar que esta Unidad era la competente para dictar el correspondiente acuerdo denegando la devolución solicitada, por ser la Diputación Foral de Vizcaya la Hacienda competente para comprobar, y en su caso, practicar la mencionada devolución. Finalmente, la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (UR-GGE) acordó practicar una liquidación provisional de la cantidad a devolver de 0 euros, en lugar de

... euros, por no ser competente, dado que en el ejercicio 2001 el contribuyente tenía su domicilio en Vizcaya y su volumen de operaciones en el ejercicio 2000 fue de 25.200.000 ptas., por lo que debió presentar todas las declaraciones de IVA de 2001 y, por tanto, solicitar la devolución correspondiente en la Hacienda Foral de Bizkaia. Este acuerdo se comunicó a la sociedad interesada, el 28 de octubre de 2002, al tiempo que se le concedía un plazo de quince días para presentar recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, optando por la presentación de un recurso de reposición el 13 de noviembre de 2002, siendo desestimado el 12 de diciembre de 2002. Contra dicha desestimación interpuso reclamación económico-administrativa el 3 de enero de 2003, y contra su desestimación por silencio administrativo interpuso recurso de alzada el 12 de febrero de 2004, que fue declarado inadmisibles el 6 de abril de 2005.

4. Paralelamente, el 12 de junio de 2003 la Diputación Foral de Bizkaia inició el expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal en el que se concluyó que el domicilio de la sociedad no se encontraba correctamente fijado en Bizkaia, comunicándose a la Agencia Tributaria Estatal el 23 de julio de 2003, respondiendo ésta con un nuevo Informe, fechado el 11 de noviembre de 2003, en el que concluía que el domicilio fiscal de la sociedad coincidía con su domicilio social ubicado en (Municipio de Vizcaya), donde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. A la vista de lo cual la Diputación Foral de Bizkaia dirigió al Ministerio de Hacienda un escrito dejando constancia expresa de su discrepancia en relación con el domicilio fiscal de la entidad, a efectos de lo previsto en el artículo del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y ello ante lo previsto en los apartados seis y nueve del artículo 43 de dicho Concierto que establecen, respectivamente, que "las discrepancias entre Ad-

ministraciones 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 3ª del Capítulo III de este Concierto Económico", y que "el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas", y acto seguido que "dicha Administración dará traslado con 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 la que se retrotraen los efectos" de manera que "si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente", pero "si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis".

5. La Diputación Foral de Bizkaia, a la hora de plantear el conflicto, asegura, en el informe que acompaña, que hasta 2001 la sociedad se dedicaba exclusivamente al arrendamiento de un local de negocio con un exiguo volumen de facturación anual, teniendo su domicilio social y fiscal fijado en (Municipio) (Bizkaia), sin embargo, a mediados del ejercicio 2001 la sociedad adquiere cinco hipermercados, sitios todos ellos en territorio común (...), produciéndose un desplazamiento del lugar en el que se sitúa su domicilio fiscal, puesto que ya no se puede considerar que allí se encuentra centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, ni, subsidiariamente, tiene en el Territorio Histórico de Bizkaia el mayor valor de su inmovilizado. Y, por ello, concluye, analizando todos los elementos que obran en poder de la Administración Foral, que el domicilio fiscal de la entidad esta situado fuera del Territorio Histórico de Bizkaia.

6. La AEAT considera que el domicilio fiscal de la entidad sigue estando en el año 2001 en el Territorio Histórico de Bizkaia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo del Concierto Económico a la sazón

vigente puesto que, en síntesis, es en dicho territorio donde está centralizada la gestión administrativa y dirección de los negocios, toda vez que es en él donde se halla la oficina o dependencia en la cual se verifica normalmente la contratación de la sociedad, donde se lleva la contabilidad y donde tienen fijado su domicilio fiscal los administradores y apoderados en número adecuado. En tercer lugar, considera que no es competente para proceder a la devolución del IVA solicitado, en atención a lo dispuesto en el artículo 28.Tres del Concierto entonces vigente, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, dado que la sociedad es un sujeto pasivo cuyo volumen total de operaciones en el año anterior (en este caso, el año 2000) no excedió de 500 millones de pesetas, y siendo así, ha de tributar en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde haya efectuado sus operaciones, en la Diputación Foral correspondiente (en este caso Bizkaia) habida cuenta que su domicilio fiscal está situado en el País Vasco (concretamente, en (Municipio Bizkaia)).

SEGUNDO.- En reunión celebrada el 12 de mayo de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el conflicto promovido por la Diputación Foral de Bizkaia contra la Administración del Estado en relación con el domicilio fiscal de la sociedad.

Puesto de manifiesto el expediente a las partes del conflicto, la Diputación Foral formuló alegaciones. No presentó alegaciones, en cambio, la sociedad interesada, a quien se le notificó el planteamiento del conflicto y la puesta de manifiesto del expediente.

TERCERO.- La Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, con fecha 6 de marzo de 2009, adoptó el acuerdo de "Declarar que el domicilio fiscal de Sociedad XXX en el ejercicio 2001 era su domicilio social, situado en (Domicilio), (Municipio) (Bizkaia)".

CUARTO.- Contra la anterior resolución la representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya, en escrito presentado en este Tribunal Supremo el 2 de abril de 2009, formuló recurso contencioso-administrativo. Al deducir el escrito de demanda el 4 de junio de 2009, terminaba suplicando a la Sala "que tenga por interpuesta la demanda y dicte sentencia estimando el recurso contencioso administrativo número ..., declarando nula la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico núm. 4/2009, de 6 de marzo de 2009, notificada el 13 de marzo de 2009, por la que se acuerda que el domicilio fiscal de la entidad Sociedad XXX estaba en Bizkaia en el ejercicio 2001".

QUINTO.- Conferido el oportuno traslado el Abogado del Estado, por medio de escrito presentado el 7 de julio de 2009 formalizó su contestación a la demanda, solicitando sentencia que desestime íntegramente el recurso y confirme la resolución impugnada.

SEXTO.- Acordado el trámite de conclusiones, este fue evacuado por la Diputación Foral de Vizcaya el 22 de julio de 2009, en el que reitera su solicitud de estimación en todo del recurso contencioso-administrativo.

Asimismo, el Abogado del Estado formuló sus conclusiones mediante escrito presentado el 31 de julio de 2009 en el que da por reproducida la súplica de su escrito de contestación a la demanda.

SÉPTIMO.- Concluido el procedimiento, por providencia de 23 de septiembre de 2009, se señaló para deliberación y fallo el día 3 de febrero de 2010, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JUAN GONZALO MARTINEZ MICÓ, quién expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto de esta litis es determinar si el domicilio fiscal de la sociedad "Sociedad XXX", en el ejercicio 2001, se encontraba en la sede de su domicilio social (Domicilio), (Municipio) (Vizcaya), como sostiene la AEAT, o, por el contrario, estaba situado, como afirma la Diputación Foral de Vizcaya, en territorio común (sin precisar exactamente dónde). Ambas Administraciones -la del Estado y la Diputación Foral de Vizcaya- están de acuerdo en que en el año 2000 el domicilio fiscal de la sociedad se encontraba en su domicilio social. Se trata, pues, de determinar cual es la Administración competente para la exacción y, en su caso, devolución del IVA correspondiente al periodo 2001, que la entidad autoliquidó, siendo el resultado de esta autoliquidación una solicitud de devolución por importe de ... euros.

SEGUNDO.- A juicio de esta Sala, los dos aspectos que hay que precisar para dilucidar el conflicto planteado son el volumen de operaciones de la entidad y la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas.

El concepto de volumen de operaciones que se debe tomar para determinar la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido es el definido en el Concierto Económico, que es el que regula las relaciones de orden tributario entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El Concierto Económico aplicable en este caso es el aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, que era el vigente en el ejercicio 2001. El Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, si bien entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, que tuvo lugar en el BOE 124/2002, de 24 de mayo de 2002, surtió efecto desde el 1 de enero de 2002.

El art. 28 del Concierto Económico con la Comu-

nidad del País Vasco, aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, establecía:

"La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia se ajustará las siguientes normas:

Uno. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Dos. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes.

Tres. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido 500 millones de pesetas 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.

A efectos de esta norma se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.

..."

El Concierto Económico identifica el volumen de

operaciones con el importe total de las contraprestaciones obtenidas por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas sus actividades empresariales o profesionales.

La entidad "Sociedad XXX" tuvo un volumen de operaciones en el año 2000 de 25.200.000 ptas., límite por debajo del cual el Concierto Económico vigente en ese momento establecía en todo caso la exacción por parte de la Administración correspondiente al domicilio fiscal, es decir, la del Territorio Histórico de Vizcaya. Por eso, todas las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2000 y primero y segundo trimestre del ejercicio 2001 las presentó en la Administración Tributaria de la Diputación Foral de Vizcaya, que es el territorio en que se localizaba su domicilio fiscal.

En el tercero y cuarto trimestre del ejercicio 2001 pasó a presentar las correspondientes declaraciones de IVA en la Agencia Tributaria del Estado y en la declaración correspondiente al mes de diciembre solicitó a la AEAT la devolución del importe de ... euros.

TERCERO.- A partir del ejercicio 2001 la entidad "Sociedad XXX" adquirió de "Sociedad YYY" cinco centros comerciales sitios en territorio de régimen común (...); habrá, pues, que precisar si con la adquisición de tales centros en territorio común se modificó el lugar en el que estaba centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, circunstancias determinantes para la localización del domicilio fiscal según disponía el art. 36 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, que era el vigente en el ejercicio 2001 y que, bajo la rúbrica de "residencia habitual y domicilio fiscal", establecía: "A los efectos del presente Concierto Económico, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centrali-

zada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección".

El domicilio fiscal de la entidad durante el ejercicio 2001 se centra en la valoración probatoria de los elementos fácticos que determinen donde está ubicada la gestión administrativa y la efectiva dirección de los negocios de la sociedad.

Hemos dicho más arriba que a partir del ejercicio 2001 la entidad "Sociedad XXX" procedió a la adquisición de varios centros comerciales sitios en territorio de régimen común, comenzando a dedicarse al comercio al por menor de toda clase de artículos de consumo, por lo que, desde ese momento, cabe pensar que la dimensión del aparato administrativo y gestor necesario para llevar a cabo la dirección efectiva de las actividades debió cambiar radicalmente.

Al estar ubicados los centros comerciales en territorio común, hay motivo, en principio, para pensar que la sede de la dirección efectiva de la entidad dejó de radicar en el Territorio Histórico de Vizcaya para desplazarse al territorio de régimen común, en la medida en que la entidad dejase de contar en el Territorio Histórico de Vizcaya con una estructura suficiente para poder seguir llevando la dirección efectiva de la entidad desde su domicilio social en (Municipio) (Vizcaya).

Sin embargo, una racional apreciación de las actuaciones documentadas en el expediente llevan a la conclusión de que la gestión administrativa y la dirección de la entidad de referencia siguió estando centralizada, tanto antes como después de la adquisición de comerciales, en (Domicilio), (Municipio) (Vizcaya).

En todos los escritos y documentación (escrituras públicas, comunicaciones, declaraciones tributarias,

recursos, contratos, ...) presentados por la entidad se consigna esta dirección y en ninguno de ellos se ha planteado el cambio de domicilio. En el Modelo 036 presentado en 28 de septiembre de 2001 no se realiza modificación del domicilio fiscal. Las notificaciones realizadas por ambas Administraciones han tenido lugar en esta dirección siendo recogidas sin problema alguno. Ello es fiel reflejo de la existencia de una oficina o dependencia donde se verifica la gestión de la entidad.

Los contratos de prestación de servicios suscritos con las entidades Sociedad AAA y Sociedad BBB al objeto de integrar la actividad de Sociedad XXX en el conjunto del GRUPO CCC y que la dirección de los negocios y las decisiones estratégicas fundamentales se adoptasen en el Consejo de Dirección del GRUPO CCC y en el seno de la Dirección de Hipermarcados del mismo (decisiones que afectan a todas las entidades del GRUPO CCC), se celebraron en (Municipio) (Vizcaya) y las tres son entidades con domicilio en (Domicilio), (Municipio) (Vizcaya).

El examen de ambos contratos permite asegurar, como dice la resolución de la Junta arbitral recurrida, que a través de ambas sociedades es como se lleva a cabo la gestión efectiva desde (Municipio) (Vizcaya) de la entidad Sociedad XXX. En ellos se atribuyen funciones como son la administración económica-financiera, la realización de estudios de mercado, el diseño y realización de planes de viabilidad de proyectos, la definición de planes estratégicos, el diseño de los modelos de gestión y de seguimiento de planes de gestión, definición de políticas financieras, definición de políticas de consumo, diseño y fijación de las funciones centrales del Grupo, promoción de las relaciones con terceros y de las posibles alianzas empresariales, establecimiento de las políticas de comunicación y de relaciones institucionales, seguimiento y control de las principales decisiones que puedan marcar la evolución del Grupo, gestión de la

política corporativa en lo relativo a marcas y restantes derechos de propiedad intelectual y llevar a cabo la representación institucional del Grupo ante cualesquiera clase de organismos públicos y privados.

De la lectura del párrafo anterior se desprende, como dice el Abogado del Estado, que el contrato firmado por la sociedad Sociedad XXX con la también sociedad del Grupo CCC, Sociedad BBB, pone en manos de ésta por tiempo indefinido la dirección de los negocios de la primera, no solamente en cuanto a su definición estratégica general sino en lo tocante a la definición y control de la totalidad de las decisiones inherentes a lo que puede considerarse como dirección de los negocios de una empresa, quedando en manos de la plantilla de la sociedad Sociedad XXX la ejecución de las instrucciones recibidas. Todas estas funciones revelan que la dirección de los negocios se desarrolla en esta dirección.

Y si de la dirección de los negocios pasamos a la gestión administrativa de la sociedad, bastará decir que el lugar donde efectivamente se centraliza en el presente caso la gestión administrativa es el lugar desde el que presta estos servicios la sociedad Sociedad AAA, pues "en el contrato firmado con Sociedad AAA, también por duración indefinida, salvo denuncia expresa por cualquiera de las partes, se estipula que Sociedad AAA, se compromete a facilitar el soporte tecnológico, el servicio de asesoramiento y asistencia técnica necesaria para la gestión de todas aquellas cuestiones relativa a servicios informáticos, gestión de recursos urbanos, administración económico-financiera, marketing y asesoramiento jurídico, y, asimismo, que para la prestación de servicios objeto del contrato Sociedad AAA, pondrá a disposición el personal, material e instalaciones que, a tal efecto, fuesen necesarios para la prestación de los correspondientes servicios, y también que se facilitará la utilización de los equipos informáticos necesarios así como la infraestructura necesaria y que se prestan los

servicios de explotación requeridos por medio de los recursos humanos necesarios asignados por Sociedad AAA, al efecto”.

Por parte de Sociedad XXX estos contratos se suscribieron por D. ..., en su condición de Presidente y Consejero Delegado. Fija su domicilio en (Municipio) (Vizcaya), (Domicilio), el mismo de la entidad.

El Consejo de Administración de la entidad, constituido con posterioridad a la adquisición de los cinco centros comerciales, tiene a sus tres consejeros con domicilio en el País Vasco.

De la composición del capital de Sociedad XXX se desprende claramente que está integrada en la estructura organizativa del Grupo CCC y controlada desde un punto de vista accionarial 100% por dicho Grupo. Esta entidad tiene su domicilio en la misma dirección.

Por todo ello podemos suponer fundadamente que el domicilio fiscal de los administradores y apoderados en número adecuado, también está en (Municipio) (Vizcaya).

La Resolución recurrida relaciona en su Fundamento de Derecho Séptimo una serie de hechos, pruebas y circunstancias que evidencian que la gestión administrativa y la dirección estratégica de los negocios de la entidad se realizaba desde el domicilio fiscal declarado por la misma. Ninguno de estos hechos han sido negados o puestos en cuestión por la Diputación Foral de Vizcaya.

Realmente, según se desprende del Manual de Adiestramiento que obra en el expediente, y que comprende las funciones de los distintos puestos de trabajo (...) en cada centro comercial se desarrollan meramente las funciones necesarias para ejecutar las instrucciones dadas por la dirección del Grupo y por

los administradores de la sociedad, residentes en territorio foral.

Podemos concluir, por tanto, que todas las circunstancias propias de la gestión administrativa y dirección de los negocios a que hacía referencia el art. 36 del Concierto, concurrían en el domicilio fiscal declarado, (Domicilio), (Municipio) (Vizcaya), lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.

Resulta, pues, pertinente la cita doctrinal que hace la Diputación Foral de Vizcaya en su demanda para la individualización del concepto jurídico indeterminado en el que se basa la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas:

“... con independencia de donde se sitúen los elementos personales y materiales y el lugar donde se desplieguen sus actividades, existe un lugar donde real y efectivamente se adoptan las decisiones organizativas que afectan a unos y otros elementos y al curso de aquellas últimas. En definitiva, podemos afirmar que ello ocurriría donde se den dos circunstancias: a) El lugar desde el que se pueda adoptar en cualquier momento una decisión que afecte a cualquier unidad o cédula del organismo y en consecuencia influenciar, condicionar y determinar su actuación. b) Que en el mismo cuente igualmente con una organización estable de medios humanos y materiales adecuada para ejercitar tal poder de decisión”. Estas circunstancias se daban, en este caso, en la sede social de (Municipio) (Vizcaya).

En definitiva, que el domicilio social y fiscal de la entidad Sociedad XXX durante el ejercicio 2001 se encontraba ubicado en (Municipio) (Vizcaya), y, por tanto, al ser una entidad cuyo volumen de operaciones en el ejercicio 2000 fue inferior a 500 millones de pesetas, la exacción y devolución del IVA en el ejercicio 2001 corresponde a la Diputación Foral de Vizcaya.

Con posterioridad al año 2001, no se ha comunicado modificación alguna del domicilio fiscal y en el curso del presente procedimiento la sociedad ha designado como domicilio a efectos de notificaciones su domicilio social y fiscal de ... (Vizcaya).

CUARTO.- Las consideraciones expuestas determinan que se desestime el recurso contencioso-administrativo que decidimos, interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya y, en consecuencia, se confirme la resolución de la Junta Arbitral impugnada, sin que de lo actuado se aprecien méritos para hacer una expresa imposición de las costas causadas, a tenor de lo dispuesto en el artº 139 de la Ley de la Jurisdicción.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso contencioso administrativo formulado por la Diputación Foral de Vizcaya contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 6 de marzo de 2009, dictada en el conflicto 5/2008, que declaró que el domicilio fiscal de "Sociedad XXX", en el ejercicio 2001, era su domicilio social, situado en (Domicilio), (Municipio) (Vizcaya). Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las Administraciones que han sido partes en el proceso.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Objeto del conflicto: Administración competente para la devolución de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en supuestos de cambio de domicilio fiscal del obligado tributario.

En la Villa de Madrid, a tres de Marzo de dos mil diez.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado; y, estando promovido contra la Resolución 11/2009, de 19 de junio, de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que acuerda declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Sociedad XXX de los saldos pendientes durante el tiempo del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común. Habiendo sido parte recurrida, la entidad mercantil Sociedad XXX, representada por la Procuradora ..., bajo la dirección de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con fecha 19 de junio de 2009, adoptó resolución número 11/2009, en relación con el expediente 18/2009, promovido por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración del Estado, y cuyo objeto es determinar la competencia para la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2006 reclamada por Sociedad XXX. En dicha resolución se acuerda: "Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Sociedad XXX

(CIF ...) de los saldos generados durante el tiempo del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común, sin perjuicio de su potestad de comprobar dichos saldos.”.

SEGUNDO.- Contra la anterior sentencia, la Administración General del Estado formuló Recurso Contencioso-Administrativo. Termina suplicando de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad del acuerdo impugnado de la Junta Arbitral, por ser la Administración competente para devolver el IVA objeto de este recurso la Diputación Foral de Guipúzcoa.

TERCERO.- Por providencia de 26 de enero de 2010, se señaló para votación y fallo el 17 de febrero pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso Contencioso-Administrativo, interpuesto por el Abogado del Estado, la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 19 de junio de 2009 por la que el Conflicto Negativo planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa sobre cual de las dos Administraciones era competente para la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2006 a Sociedad XXX, declaró: “Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Sociedad XXX (CIF ...) de los saldos generados durante el tiempo del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común, sin perjuicio de su potestad de comprobar dichos saldos.”.

No conforme con dicha resolución el Abogado del Estado interpone el Recurso Contencioso-Admi-

nistrativo que decidimos solicitando en la Súplica de la demanda: “dicte sentencia declarando la nulidad del acuerdo impugnado de la Junta Arbitral, por ser la Administración competente para devolver el IVA objeto de este recurso la Diputación Foral de Guipúzcoa.”.

Sociedad XXX se ha personado en el recurso pero no ha formalizado alegaciones. Por su parte la Diputación Foral de Guipúzcoa no se ha personado en autos.

SEGUNDO.- Los hechos que configuran el debate son los siguientes: 1º.- Sociedad XXX (CIF ...) trasladó el 15 de abril de 2004 su domicilio social desde Tarragona a Guipúzcoa, pasando a tributar desde ese momento por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Territorio Histórico de Guipúzcoa conforme a lo previsto en los artículos 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.

2º.- A pesar del cambio de domicilio social, la entidad presentó en plazo ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con fecha 3 de enero de 2005, la declaración resumen anula del IVA (modelo390) por los dos primeros trimestres de 2004, con un resultado a devolver de ... euros.

3º.- La Jefa de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Guipúzcoa de la AEAT adoptó un acuerdo de liquidación provisional de fecha 26 de abril de 2006, según el cual no resultaba cantidad alguna a devolver. Dicho acuerdo se basó en los siguientes fundamentos jurídicos que el escrito de planteamiento resume fielmente de la siguiente manera: Uno. La entidad declarante, al no haber superado en el ejercicio 2003 los 6.000.000 de euros de volumen de operaciones, durante el ejercicio 2004 debe tributar exclusivamente a la Admi-

nistración 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 par a 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 1102/1992, del IVA, establecen que el traslado del domicilio del 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.

4º.- Tras la negativa de la Administración del Estado la entidad incluyó en la declaración-liquidación del segundo trimestre del ejercicio 2006 por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 300, presentada ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de Guipúzcoa la cantidad de ... euros como cuotas a compensar procedentes de ejercicios anteriores, incluyendo, igualmente, dicha cantidad en el modelo 390 de declaración-liquidación anual por el ejercicio 2006 presentada en dicho Departamento.

5º.- Mediante Orden Foral 254/2008, 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 Guipúzcoa para llevar a cabo la devolución solicitada por la entidad, considerando en cambio competente a la Administración del Estado.

6º.- Mediante escrito de fecha 16 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 Guipúzcoa, 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 período del ejercicio. El cambio de domicilio altera la competencia, pero no determina la partición del ejercicio.

7º.- Mediante acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 6 de mayo de 2008, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Guipúzcoa decidió plantear el conflicto ante la Junta Arbitral.


La Diputación Foral de Guipúzcoa 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 Guipúzcoa incompetente para llevar a cabo la devolución del saldo negativo por importe de ... euros, incluida por la entidad en la declaración-liquidación correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2006, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, e igualmente en modelo 390 de declaración resumen anual solicitada por Sociedad XXX (CIF ...), por derivar la misma de IVAs soportados en períodos anteriores en los que era competente para la exacción de dicho impuesto la Administración del Estado.

TERCERO.- La fundamentación de la resolución impugnada es del siguiente tenor: “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 plazo 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 del IVA») y la 4700 («Hacienda Pública, deudora del 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 ostenta 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. 

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 período liquidatorio, es decir, el reparto que podemos denominar «sincrónico» frente al reparto en períodos 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 Aña-

dido, 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. 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 de la 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.

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 antes transcrito.

No cabe duda, por otra parte, de que, admitir el traslado de los saldos del IVA supondría una disminución de la recaudación por este impuesto para la Hacienda Foral y paralelamente un enriquecimiento de la Administración del Estado, que desplaza hacia aquella un pasivo fiscal que recaía sobre ésta, dis-

torsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.

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 anteriores fundamentos de derecho, 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 a 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 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 AEA T 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 que 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 pueda cubrirse, como lo hemos dicho, deduciendo la norma pertinente (la que la AEA T 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 supuesto.

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.

El artículo 16.5 e) RJACE nos impone que dispongamos la «fórmula de ejecución de la resolución».

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 Guipúzcoa, 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 Guipúzcoa. 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 acuer-

do 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 solución que la entidad, en su escrito de alegaciones, haya sostenido su derecho a pedir la devolución a la Diputación Foral de Guipúzcoa, 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.”.

CUARTO.- De este modo la cuestión que hemos de decidir se circunscribe a determinar cual es la Administración competente para la devolución del IVA en el ejercicio 2006 y a la vista de los datos que ya han sido descritos.

Para la resolución del problema debatido hemos de partir de los siguientes puntos:

a) La solución del problema planteado no se encuentra expresamente prevista en las Normas reguladoras del Concierto.

b) Si contempla el Concierto el reparto de competencias entre las Administraciones involucradas cuando se trata de un mismo periodo liquidatorio.

En tal hipótesis el artículo 29.1 y 5 establece:

“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.”.

c) No es posible el traslado de los saldos de IVA de una a otra Administración.

QUINTO.- De lo expuesto se infiere que el Concierto en su artículo 27.3º prevé una regla general en materia de tributación que es la del domicilio fiscal.

A su vez el artículo 29.5 prevé que las devoluciones sean efectuadas por las respectivas Administraciones, en la cuantía que a cada una corresponda.

Dos aspectos entendemos que son esenciales en la resolución del conflicto. El primero de ellos, que el derecho de devolución que corresponde al sujeto pasivo es indiscutible, sin perjuicio de las comprobaciones que las Administraciones estimen pertinentes. El segundo aspecto es que no puede ser confundido el derecho a la devolución con el ejercicio del derecho. Corolario de lo anterior es que el ejercicio del derecho ha de efectuarse según las reglas generales de competencia, en este caso, y por ser el domicilio del recurrente Guipúzcoa ante la Diputación Foral de Guipúzcoa. Finalmente, y respetando el principio de no comunicación de saldos de IVA entre las Administraciones, la devolución efectiva de la cantidad a

devolver ha de hacerse por la AEAT sin perjuicio de las comprobaciones que estime conveniente. (Todo ello, naturalmente, dentro del marco establecido en el artículo segundo del Concierto, y muy especialmente el de Coordinación y Armonización).

En consecuencia, la pretensión de la Administración del Estado para que se traslade el saldo del IVA es inaceptable por vulnerar la estructura básica tanto del Impuesto sobre el Valor Añadido, como del Concierto. Por el contrario, el cambio de domicilio del sujeto pasivo exige que el ejercicio del derecho tenga lugar ante la Administración que resulta competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece, y que es el municipio actual del recurrente.

Insistimos, sin embargo, en que este ejercicio del derecho de devolución ante la Administración competente ha de hacerse respetando lo establecido en el artículo 29.5 y que la devolución efectiva deberá ser soportada, en este caso, y en consideración a los hechos descritos, por la Administración del Estado.

SEXTO.- Todo lo razonado comporta la estimación del recurso que decidimos sin que de lo actuado se aprecien méritos para hacer una expresa imposición de las costas causadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución 11/2009, de 19 de junio, de la Junta Arbitral del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco en el conflicto 18/2008, cuyo Acuerdo, por no ser

conforme a derecho, debemos anular y anulamos.

En su lugar, declaramos:

1º.- Que la Administración competente para la devolución correspondiente al IVA, ejercicio 2004, reclamado por Sociedad XXX es la Diputación Foral de Guipúzcoa.

2º.- Que las cantidades que resulten a devolver deberían ser abonadas por la Administración del Estado en tanto traigan causa de operaciones efectuadas antes del 15 de abril de 2004.

3º.- Que la facultad de comprobación que de estas operaciones resulte corresponde a la Administración del Estado.

4º.- Estas actividades se han de llevar a cabo en el marco y principios generales que establece el artículo segundo del Convenio.

5º.- Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas.

Objeto del conflicto: Administración competente para la devolución de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en supuestos de cambio de domicilio fiscal del obligado tributario; suspensión del conflicto por existencia de un obstáculo procesal.

En la Villa de Madrid, a veintiuno de Abril de dos mil diez.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados, anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Diputación

Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora ..., bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 22 de diciembre de 2008, en el conflicto 16/2008. Habiendo sido partes recurridas la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con fecha 22 de diciembre de 2008, adoptó, en relación con el conflicto 16/2008, promovido por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración Tributaria del Estado, resolución cuyo contenido: "Acuerda: Suspender, hasta tanto no desaparezca el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del RJACE, la tramitación del conflicto 16/2008."

SEGUNDO.- Contra la anterior resolución, la representación procesal de la Diputación Foral de Guipúzcoa formuló Recurso Contencioso-Administrativo por el que se suplica de la Sala: "1º.- La anulación de la resolución R4/2008, de 22 de diciembre de 2008, de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por la que se suspende hasta tanto no desaparezca el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del RJACE la tramitación del conflicto 16/2008, ordenando la continuación de la tramitación del conflicto. 2º.- Requerir al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco la suspensión de la tramitación del Recurso Contencioso-Administrativo nº 1156/08-1 interpuesto por la mercantil «Sociedad XXX» contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco de 26 de junio de 2008, por la que desestimando la reclamación nº, se le deniega el derecho a solicitar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la devolución del exceso de IVA

soportado correspondiente al ejercicio 2006, por el importe de euros, hasta tanto la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco resuelva el conflicto 16/2008."

TERCERO.- Por providencia de 15 de abril de 2009, se señaló para votación y fallo el 7 de abril pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este Recurso Contencioso-Administrativo, interpuesto por la Procuradora ..., en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 22 de diciembre de 2008, que en el Conflicto número 16/2008 acordó: "Suspender, hasta tanto no desaparezca el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del RJACE, la tramitación del conflicto 16/2008".

No conforme con dicha resolución la Diputación Foral de Guipúzcoa interpone el Recurso Contencioso-Administrativo que decidimos en el que solicita: "1º.- La anulación de la resolución R4/2008, de 22 de diciembre de 2008, de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por la que se suspende, hasta tanto no desaparezca el obstáculo procesal contemplado en el artículo 9 del RJACE, la tramitación del conflicto 16/2008, ordenando la continuación de la tramitación del conflicto. 2º.- Requerir al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco la suspensión de la tramitación del Recurso Contencioso-Administrativo nº 1156/08-1 interpuesto por la mercantil «Sociedad

XXX» contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco de 26 de junio de 2008, por la que desestimando la reclamación nº ..., se le deniega el derecho a solicitar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la devolución del exceso de IVA soportado correspondiente al ejercicio 2006, por el importe de ... euros, hasta tanto la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco resuelva el conflicto 16/2008.”.

SEGUNDO.- Son antecedentes esenciales del Conflicto los siguientes:

1º.- El presente conflicto de competencias tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el 13 de mayo de 2008, mediante escrito firmado por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa.

La entidad Sociedad XXX trasladó su domicilio fiscal el 3 de octubre de 2006 desde el municipio de ... (provincia de La Coruña) situado en territorio común al municipio de ... (Guipúzcoa) situado en territorio foral vasco.

2º.- En el planteamiento del conflicto se señala que, con fecha 3 de agosto de 2007, la entidad Sociedad XXX presentó escrito ante la Hacienda Foral de Guipúzcoa solicitando devolución del saldo negativo del IVA correspondiente al ejercicio 2006. Solicitud que fue denegada el 28 de septiembre de 2007 partiendo básicamente de la consideración de que, conforme lo previsto en el artículo 27.1. Tercero de la Ley del Concierto Económico (LCE) no se pueden trasladar cuotas soportadas en domicilios fiscales situados en territorio común, cuando se produce el cambio del citado domicilio a territorio foral.

3º.- Del expediente administrativo remitido por la Diputación Foral de Guipúzcoa, corroborado por

el escrito de alegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 4 de noviembre de 2008, se desprende que Sociedad XXX había presentado con anterioridad -en concreto el 22 de enero de 2007- declaración-resumen anual (modelo 390) a la AEAT solicitando devolución del IVA correspondiente a los tres primeros trimestres del año 2006; no presentando autoliquidación, con solicitud de devolución, por el cuarto trimestre del año 2006 ante la citada Agencia.

4º.- La Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Guipúzcoa notificó el 7 de junio de 2007 al obligado tributario propuesta de liquidación provisional por importe de 0 euros. El 19 de junio de 2007, el obligado tributario formuló alegaciones a la propuesta antedicha, señalando que el traslado de saldos pendientes en el IVA no está explícitamente regulado en el Concierto Económico y que considera que la devolución debe ser realizada por la AEAT, no obstante el cambio de domicilio habido en octubre de 2006 de territorio común a territorio foral.

5º.- Las alegaciones de Sociedad XXX fueron rechazadas y la solicitud de modificación de la propuesta de liquidación desestimada por la AEAT, notificándose al contribuyente la liquidación provisional con fecha 11 de julio de 2007, sobre la base de que la LCE no impide la traslación de saldos a compensar de una Administración a otra ni configura el cambio de domicilio fiscal de una Administración a otra como un supuesto de cese de actividad en el territorio de salida y de inicio en el del nuevo domicilio.

6º.- El 3 de agosto el obligado tributario interpuso Recurso de Reposición contra la liquidación provisional, alegando la procedencia de la devolución solicitada al corresponderse la misma con los tres trimestres durante los cuales el domicilio fiscal radica-

ba en territorio común. Ese mismo día, al tiempo que interpone el citado Recurso de Reposición, presenta la solicitud de devolución por idéntica cuantía ante la Hacienda Foral de Guipúzcoa, con los resultados desestimatorios ya señalados.

7º.- El Recurso de Reposición es desestimado por la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Guipúzcoa mediante acuerdo de 24 de agosto de 2007 (notificado el 4 de septiembre).

8º.- Con fecha 28 de septiembre de 2007, el obligado tributario interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) del País Vasco frente a la desestimación del Recurso de Reposición. Otra vez se produce una coincidencia de fechas, puesto que ese mismo día se produce la desestimación de la solicitud de devolución dirigida a la Hacienda Foral de Guipúzcoa.

9º.- Mediante Orden Foral .../ 2008, de ... de ..., se declaró la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa en relación con la devolución del IVA correspondiente a los tres primeros trimestres del año 2006, considerando competente a tal efecto a la Administración del Estado y, en concreto, a la AEAT. La citada Orden Foral se comunicó a la Administración del Estado, el 14 de marzo de 2008.

10º.- El Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco, mediante escrito de 17 de abril de 2008 (dirigido al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas y recibido por la Diputación Foral de Guipúzcoa el 21 de abril) hace constar la improcedencia de la declaración de incompetencia de Guipúzcoa.

11º.- Mediante Acuerdo del Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Guipúzcoa adoptado el 6 de mayo de 2008, se decidió plantear el conflic-

to negativo de competencias ante esta Junta Arbitral.

12º.- Con fecha 12 de mayo de 2008 la Diputación Foral de Guipúzcoa notifica a Sociedad XXX, el planteamiento del conflicto negativo de competencia, advirtiéndole que la citada notificación produce efectos interruptivos de la prescripción y suspensivos de la caducidad.

13º.- El 26 de junio de 2008 el TEAR del País Vasco dicta resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa presentada por Sociedad XXX. Contra dicha desestimación el obligado tributario presentó -el 22 de julio de 2008- recurso de anulación en base al artículo 239 de la ley General Tributaria ante el mismo TEAR del País Vasco que fue igualmente desestimado mediante Acuerdo del 29 de julio de 2008. Básicamente en el recurso se invocaba el planteamiento de conflicto ante esta Junta Arbitral por parte de la Diputación Foral de Guipúzcoa, lo cual, obligaría al TEAR a abstenerse de continuar el procedimiento conforme las previsiones de la LCE y del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE). Por razones de economía no entramos en esta enumeración cronológica de los antecedentes fácticos en la exposición detallada de los fundamentos de Derecho que conllevan la desestimación de recurso de anulación.

14º.- Mediante escrito dirigido a la Junta Arbitral por Sociedad XXX, el día 13 de septiembre de 2008 se informa que se ha interpuesto (con fecha 9 de septiembre de 2008, procedimiento ordinario .../08-1) Recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución del TEAR del País Vasco de 26 de junio de 2008, sin que haya activado ningún mecanismo reaccional frente a la desestimación del recurso de anulación. En el escrito del contribuyente, además de la información aportada, solicita a esta Junta Arbitral que determine cuál es la Administración competente para la devolución del IVA correspondiente al año

2006. Hay una discrepancia de fechas en cuanto a la interposición del Recurso Contencioso-Administrativo puesto que la AEAT señala que el obligado presentó el citado recurso el día 17 de septiembre, discrepancia que es irrelevante a nuestros efectos, ya que lo cierto es que tanto el contribuyente como la AEAT confirman la presentación del Recurso Contencioso-Administrativo.

15º.- Con fecha 3 de octubre de 2008 la Junta Arbitral procedió a notificar a la AEAT el planteamiento del conflicto de competencias por parte de la Diputación Foral de Guipúzcoa, concediéndole el plazo de un mes, conforme el artículo 16.2 in fine del RJACE para que formulase las alegaciones que tenga por conveniente y aporte o proponga las pruebas y documentación que estime oportunas.

TERCERO.- Es evidente que el segundo de los pedimentos de la demanda no puede ser estimado. Su contenido ha sido ya descrito, El rechazo es inexorable pues el artículo noveno del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre al establecer: “En ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia”, no prevé el requerimiento a los órganos jurisdiccionales que se solicita.

Tampoco el artículo 15 habilita para ello pues las previsiones que en él se contienen: “Notificación del planteamiento del conflicto y efectos.1. La Administración tributaria que promueva el conflicto lo notificará a la Administración afectada por él, habiendo de abstenerse ambas, desde entonces, de cualquier actuación en relación con el asunto objeto de conflicto hasta la resolución de éste. Asimismo, las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción suspensivos de la caducidad, en su caso.”, no posibilita el requerimiento a

órganos jurisdiccionales que se solicita. El precepto contempla como destinatarios de los acuerdos de la Junta Arbitral a las Administraciones implicadas en el conflicto, no a los tribunales.

En cualquier caso, es patente que las normas citadas no prestan suficiente cobertura al requerimiento solicitado no sólo por lo expuesto sino por su mínimo grado normativo; además, el contenido del requerimiento implicaría una modificación de preceptos procesales, modificación que en modo alguno ha sido contemplada.

CUARTO.- Idéntico pronunciamiento desestimatorio ha de hacerse con respecto a la primera solicitud pues es evidente que el artículo noveno del Reglamento citado lo impide.

Es claro que encontrándose pendiente una controversia jurisdiccional sobre idéntica cuestión a aquella sobre la que recae el conflicto, la posible resolución de éste ha precluido, pues el antes citado artículo nueve del Real Decreto 1760/2007 lo impide.

QUINTO.- Sin embargo, no deja de tener fundamento la pretensión de la recurrente si se tiene en cuenta que la intervención judicial se ha producido por el incumplimiento durante la tramitación del conflicto del mandato contenido en el artículo 66.2 de la Ley del Concierdo, en el sentido de que los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia a los interesados, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Ello pudo llevar a la Junta a anular lo actuado, después del planteamiento del conflicto, (lo que habría satisfecho la pretensión jurisdiccional de anulación actuada por el recurrente) y haber decidido el conflicto. Anulada la resolución impugnada en vía jurisdiccional, el proceso contencioso, que es óbice para la resolución de la Junta, habría desaparecido,

y de este modo, la Junta Arbitral habría tenido expedito el camino para decidir el conflicto.

Sin embargo, la solución propuesta es inviable ahora al no ser posible, en el estado de cosas actual, que la Junta se pronuncie, pues ello viene vedado por el proceso pendiente sobre lo mismo.

SEXTO.- De lo actuado se infiere la necesidad de desestimar el Recurso Contencioso Administrativo, y sin que sea procedente hacer expresa imposición de las costas causadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Procuradora ..., actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa, contra la resolución de 22 de diciembre de 2008 dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el Conflicto número 16/2008. Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Objeto del conflicto: Ubicación territorial del domicilio fiscal del obligado tributario.

En la Villa de Madrid, a veintidós de abril de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo num. 147/2009, interpuesto por don (Nombre) y la mercantil (Entidad), S.L. representados por el Procurador de los Tribunales ..., contra la Resolución de fecha 22 de diciembre de 2008, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el expediente núm. 4/2008, en relación con la domiciliación de ambos recurrentes en el territorio foral durante los ejercicios 1998, 1999 y 2000.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada y defendida por el Abogado del Estado y la DIPUTACIÓN FORAL DE VIZCAYA, representada por el Procurador de los Tribunales don

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 22 de diciembre de 2008, la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dictó Acuerdo en el conflicto núm. 4/2008, planteado por la Diputación Foral de Vizcaya contra la Administración del Estado en relación con el domicilio fiscal en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 tanto de la sociedad (Entidad), S.L. como de don (Nombre). En el Acuerdo adoptado se declaraba que el domicilio fiscal de la mercantil se encontraba en los ejercicios indicados en el Territorio Histórico de Vizcaya, y el del Sr. (Nombre) en el País Vasco.

Del expediente administrativo se desprenden los siguientes hechos:

1) Según consta en diligencia de la Inspección de los Tributos de la Diputación Foral de Vizcaya de 26 de octubre de 2001 (folios 11-15), el conflicto, en relación con don (Nombre), tiene su origen cuando en el curso de las actuaciones de comprobación

e investigación incoadas al recurrente y a su cónyuge, éstos plantearon «la incompetencia de es[a] Administración Tributaria para la realización de las actuaciones inspectoras en curso», alegando «la presunta residencia habitual de D. (Nombre) en las Islas Canarias».

2) Respecto a la mercantil (Entidad), S.L. en la diligencia antes citada de 26 de octubre de 2001 se hace constar que, pese a que su domicilio social se encuentra en Santa Cruz de Tenerife, el inspector actuario de la Diputación Foral de Vizcaya consideraba que «la competencia inspectora deb[ía] atribuirse asimismo a es[a] Hacienda Foral» porque, por un lado, el administrador y socio único de la citada entidad -don (Nombre)- tenía su domicilio fiscal en Vizcaya y, por otro lado, «al igual que ocurr[ía] con el Sr. (Nombre), la mayor parte de sus cuentas bancarias esta[ban] abiertas en sucursales de Bizkaia dándose la coincidencia que el domicilio de notificación de la correspondencia bancaria de algunas de esas cuentas coincid[ía] con el de alguna de las cuentas de la entidad (Entidad 2), esto es, el apartado de correos nº (número) Bilbao» (folio 13), no obstante lo anterior, se remitieron las actuaciones practicadas a la Delegación de Santa Cruz de Tenerife para la práctica de las actuaciones necesarias para la incoación del expediente de cambio de domicilio tributario.

3) Aunque la Diputación Foral consideró en ambos casos que era competente para las actuaciones inspectoras, no obstante, remitió el expediente a la Delegación de Santa Cruz de Tenerife a los efectos de la realización de las actuaciones necesarias para la incoación del expediente de cambio de domicilio tributario.

4) Instruido el procedimiento de cambio de domicilio, una vez practicada las actuaciones de comprobación e investigación oportunas y vistas las alegaciones del interesado, finalmente, el 21 de junio

de 2002, la Inspectora Jefe de la Delegación de Santa Cruz de Tenerife de la Agencia Tributaria dictó sendos Acuerdos por los que por un lado, considerando que «ha[bía] indicios más que suficientes para afirmar que aunque D. (Nombre) pase temporadas en La Palma, su vivienda habitual radica en el País Vasco, concretamente en la C/ (nombre de calle 1 - nº piso) de Bilbao y que, por tanto, la competencia inspectora recae en la Diputación Foral de Vizcaya», proponía el cambio del domicilio fiscal del Sr. (Nombre), fijándolo en el ámbito de la Delegación Especial de la A.E.A.T. del País Vasco (folios 16-26); y, en cuanto a la mercantil, pese a que «si bien hasta mayo de 2002 dicha sociedad no contaba en Canarias con ningún lugar dedicado a la gestión de sus negocios, en la actualidad, ha[bía] abierto un establecimiento en la C/ (nombre de calle 2 - nº piso), donde se ha[bían] personado actuarios de esa dependencia y donde tiene contratada como administrativa a tiempo completo» a una empleada, por lo que «puede considerarse que desde ese establecimiento se realiza la gestión y dirección de los negocios de la sociedad», resolviendo que lo procedente era mantener el domicilio fiscal de la entidad en el ámbito de la delegación de la A. E. A. T. de Tenerife (folios 27-31).

5) Contra el Acuerdo que proponía el cambio del domicilio fiscal del Sr. (Nombre) al País Vasco, se interpuso recurso de reposición solicitando se declarara y mantuviera su domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, recurso que fue estimado por Acuerdo de 28 de enero de 2003 de la Delegación de Santa Cruz de Tenerife.

6) Notificadas a la Diputación Foral de Vizcaya las Resoluciones dictadas por la Delegación de Santa Cruz de Tenerife, de fecha 21 de junio de 2002 y 28 de enero de 2003, aquélla, por Diligencia de 7 de mayo de 2003, planteó formalmente ante la Junta Arbitral a que se refiere el art. 65 del Concierto Econó-

mico con la Comunidad Autónoma del País Vasco sus discrepancias sobre la domiciliación de ambos contribuyentes, al considerar que en ambos casos estaban domiciliados en el ámbito de la competencia de la Diputación Foral de Vizcaya, dictándose por ésta el Acuerdo de 22 de diciembre de 2008 ya citado.

SEGUNDO.- Contra la anterior resolución el Procurador de los Tribunales don ..., en representación de don (Nombre) y la entidad (Entidad), S.L., presentó recurso contencioso administrativo núm. 147/2009, formulando demanda mediante escrito presentado el 2 de junio de 2009, en el que solicitaba se estime el recurso interpuesto y se declare «la inadmisión del conflicto», y subsidiariamente, para el caso de que se admita el conflicto, se declare la «ubicación del domicilio fiscal del obligado D. (Nombre), en la (nombre de calle 3 – nº piso) de la Isla de la Palma, durante los ejercicios 1999 y 2000» y la ubicación del domicilio fiscal de la entidad (Entidad), S.L. «en Santa Cruz de Tenerife en los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000». La parte recurrente sustenta su demanda en las siguientes alegaciones: 1) falta de escrito de planteamiento del conflicto con infracción de lo dispuesto en el arto 13.2 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE); 2) extemporaneidad del conflicto lo que conlleva su inadmisión; 3) indefensión de sus representados, al no tener en consideración las alegaciones formuladas por éstos al considerarse extemporáneas; 4) subsidiariamente de las anteriores, la ubicación del domicilio fiscal del Sr. (Nombre) en la Isla de la Palma ya que su actividad económica y su principal fuente de ingresos, antes del matrimonio, se encontraba en Santa Cruz de Tenerife, sin que existan pruebas para establecer que con posterioridad al matrimonio pasase a encontrarse su principal fuente de ingresos en el Territorio de Vizcaya; y, finalmente, 5) la ubicación del domicilio fiscal de la mercantil en

territorio común en base a que a) en mayo de 2002 abrió un establecimiento en Canarias y contrató a una persona para la realización de tareas administrativas, 2) allí presentó el 31 de enero de 2002 las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997 a 2000, ambos inclusive, y su administrador único tiene su residencia habitual en esos ejercicios en Santa Cruz de Tenerife.

TERCERO.- Conferido el oportuno traslado del escrito de demanda a las partes demandadas, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado el 17 de junio de 2009 formalizó su contestación a la demanda, dando por reproducidos los argumentos esgrimidos en vía administrativa.

Por su parte, el Procurador de los Tribunales don ..., en representación de la Diputación Foral de Vizcaya, mediante escrito presentado el 22 de julio de 2009, contestó a la demanda sosteniendo la falta de legitimación activa del recurrente y remitiéndose también a las alegaciones formuladas ante la Junta Arbitral, solicitando en base a lo expuesto la inadmisión del recurso interpuesto, y subsidiariamente la desestimación del mismo con imposición de costas al recurrente.

CUARTO.- Acordado el trámite de conclusiones, y evacuado únicamente por la parte recurrida, concluso el procedimiento por Providencia de 29 de diciembre de 2009, se señaló para votación y fallo el día 21 de abril de 2010, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ANGEL AGUALLLO AVILÉS, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso contencioso-

administrativo núm. 147/2009 se interpone por la representación de don (Nombre) y la entidad (Entidad), S.L. contra la Resolución de 22 de diciembre de 2008, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que resuelve el conflicto de competencia planteado por la Diputación Foral de Vizcaya contra la Administración el Estado en relación con el domicilio de las personas física y jurídica antes citadas.

Como se ha explicitado en los Antecedentes, en la referida Resolución la Junta Arbitral acordó lo siguiente: a) «Que en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 D. (Nombre) » era «a efectos del Concierto Económico, residente en el País Vasco»; b) «Que el domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico de (Entidad), S.L.» se «encontraba en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 en el Territorio Histórico de Vizcaya».

SEGUNDO.- Frente a la Resolución de la Junta Arbitral de 22 de diciembre de 2008, la representación del Sr. (Nombre) y de (Entidad), S.L. formula cuatro motivos. En primer lugar, aduce que la Junta Arbitral debió inadmitir el conflicto porque la Diputación Foral de Vizcaya no presentó un escrito con el contenido exigido en el art. 13 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (RJACE). En segundo lugar, sostiene que el conflicto debió declararse extemporáneo al haberse interpuesto fuera del plazo de un mes establecido en el arto 13.1 del RJACE, dado que este plazo deberá contarse desde el día siguiente a la publicación de dicha norma reglamentaria en el BOE -el 17 de enero de 2008-, y el escrito de la Diputación Foral de Vizcaya tuvo fecha de entrada en el Registro de la Junta arbitral el 14 de marzo de 2008. En tercer lugar, alega la existencia de indefensión porque la Junta Arbitral no tuvo en cuenta las alegaciones pre-

sentadas por los actores al considerar, erróneamente, que habían sido presentadas extemporáneamente. Finalmente, en cuarto lugar, entiende que ha quedado acreditado que durante los años 1998, 1999 y 2000 el domicilio fiscal del Sr. (Nombre) y el de (Entidad), S.L. estuvo situado, a efectos del Concierto Económico, en territorio común y no, como equivocadamente habría concluido la Resolución impugnada, en el Territorio Histórico de Vizcaya.

Por su parte el Abogado del Estado presentó escrito en el que daba por reproducidos los argumentos expuestos por el Director General de la AEAT tanto en el escrito de alegaciones iniciales de 19 de junio de 2008, como en su escrito evacuando el trámite de puesta de manifiesto del expediente de 28 de octubre de 2008. Y la representación de la Diputación Foral de Vizcaya presentó escrito en el que suplicaba de esta Sala que inadmitiera el recurso -al carecer el Sr. (Nombre) de legitimación activa para recurrir la resolución de la Junta Arbitral- y, subsidiariamente, se desestime en todos sus extremos con imposición de las costas causadas.

TERCERO.- Planteado el recurso en los citados términos, debemos rechazar el óbice de falta de legitimación activa planteado por la representación de la Diputación Foral de Vizcaya, quién considera que «no es el momento procesal para que los particulares cuestionen la decisión arbitral», dado que «[s]u acceso a la tutela judicial se dará en el procedimiento ordinario, pero no en éste» (pág.2 del escrito).

Sobre este particular, conviene comenzar recordando, de un lado, que el art. 39.Cinco de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprueba el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, dispone que «[l]os acuerdos de esta Junta Arbitral sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recursos en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Su-

premo» (previsión que viene a reiterar en términos muy similares el art. 19 del RJACE); y, de otro lado, que, de conformidad con el arto 19.1 de la LJCA están legitimados en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo «[l]as personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo».

Pues bien, no es dudoso que tanto el Sr. (Nombre) como la entidad (Entidad), S.L. tienen indudablemente un interés, no ya legítimo, sino directo, en relación con la fijación de su domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico. Por esta razón, comparecieron en el expediente y, al amparo del arto 15 del RJACE -que señala que «las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos, en su caso», el Delegado Especial de la A.E.A.T. de Canarias comunicó el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Sr. (Nombre) y a (Entidad), S.L. (notificaciones de 25 de junio de 2008, Documentos núms. 8 y 9 del expediente); la Junta Arbitral procedió a la puesta de manifiesto del expediente a los interesados por el plazo de un mes para que formularan cuantas alegaciones tuvieran por convenientes (comunicaciones de 22 de septiembre de 2008, Documentos núms. 13 y 14); el Sr. (Nombre) presentó escrito de alegaciones (de fecha 16 de diciembre de 2008, Documento núm. 18); y la Junta Arbitral dictó la Resolución que ahora se impugna, notificándosela al Sr. (Nombre) y a (Entidad), S.L. (Documento núm. 23).

Bajo las anteriores premisas, es evidente que no puede a los recurrentes negárseles la legitimación para impugnar la Resolución de la Junta Arbitral.

CUARTO.- Despejadas las dudas sobre la legitimación, procede comenzar por desestimar el recurso en relación con las cuestiones de carácter procesal que se plantean.

A) A este respecto, en primer lugar, no podemos compartir la procedencia de inadmitir el conflicto que propugna la demanda con fundamento en que, frente a lo que exigiría el art. 13.2 del RJACE, la Diputación Foral de Vizcaya no presentó «un escrito de planteamiento en el que se fij[ara] con claridad y precisión lo que se pide» (pág. 9 de la demanda). Frente a esta tesis -que los recurrentes formulan con escasa convicción, a la luz del escaso esfuerzo argumental que emplean- debe coincidir con la Resolución cuestionada en esta sede en que, tratándose de un conflicto originado varios años antes de la constitución de la Junta Arbitral y de la aprobación de su reglamento, se incurriría en un excesivo formalismo contrario al principio *pro actione* si se inadmitiera el conflicto por el sólo hecho de que el escrito de la Diputación Foral de Vizcaya de 14 de marzo de 2008 no se ajustara escrupulosamente a los requisitos establecidos en el citado precepto, teniendo en cuenta que, según pone de manifiesto la propia Junta Arbitral, «los extremos que con arreglo a la citada norma reglamentaria deben hacerse constar en el escrito de planteamiento se deducen sin dificultad del expediente remitido por la Diputación Foral» (FD 2).

B) Asimismo, debemos rechazar también la extemporaneidad del conflicto que aduce la representación de los recurrentes. Y es que, en ausencia de norma transitoria, frente a la tesis de que el plazo de un mes establecido en el art. 13.1 del RJACE ha de contarse desde el día siguiente a la publicación de dicha norma en el BOE (esto es, el 17 de enero de 2008), debe coincidir con la Resolución cuestionada en que procede admitir los conflictos que se encontraban pendientes de resolución al tiempo de la constitución efectiva de la Junta Arbitral del Concierto Económico. Como señala la Resolución recurrida, resulta adecuado sostener que la aplicación del sistema de plazos establecido en el referido RJACE «tiene como presupuesto que la Junta Arbitral se halle de manera efectiva en el desempeño de sus

funciones»; y es que, efectivamente, carecería de justificación que caducase la posibilidad de plantear conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico antes de que dicho órgano «tuviese la posibilidad real de conocer de ellas». Esta es la solución más acorde con el principio pro actione y con la afirmación de los recurrentes en el sentido de que «el plazo de un mes previsto en el artículo 13 para plantear un conflicto, debe interpretarse a efectos de determinar el “dies a quo” del mismo, del modo más favorable para poder accionar ante la Junta Arbitral» (pág. 10 del escrito de demanda).

Pues bien, dado que la Junta Arbitral se constituyó el 4 de abril de 2008 y el escrito por el que la Diputación Foral de Vizcaya planteaba el conflicto de competencia tuvo entrada en el Registro de dicha Junta el 14 de marzo de 2008, debe concluirse que dicho conflicto se planteó en plazo.

C) Por último, tampoco puede prosperar la indefensión que los actores dicen haber padecido porque sus alegaciones no fueron tenidas en cuenta al considerarse erróneamente como extemporáneas, por varias razones.

La primera de ellas es que hay que rechazar de plano la existencia de indefensión cuando, como aquí indudablemente ha sucedido, el recurrente ha tenido posibilidad de alegar en vía judicial todos los argumentos que ha tenido por conveniente. Pero es que, además, se ha producido la extemporaneidad que aprecia la Resolución de la Junta Arbitral impugnada.

En efecto, debe recordarse, en primer lugar, que, conforme al art. 16.4 del RJACE, los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto «dispondrán de un plazo de un mes para formular cuantas alegaciones tengan por conveniente». Y como recordamos, por ejemplo, en el fundamento

de derecho Quinto de la Sentencia de 25 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 549/2004), «en la Sentencia de 30 de octubre de 1998 (rec. cas. núm. 81/1993) -a cuyos fundamentos se remiten las Sentencias de 30 de mayo de 2003 (rec. cas. núm. 6399/1998), FD Segundo, y de 28 de marzo de 2003 (rec. cas. núm. 3718/1998), FD Primero-, la Sección Segunda de este Tribunal afirmó que, en virtud del art. 5 C.C., “no cabe duda que los plazos por meses se computan de ‘fecha a fecha’, con lo que el plazo vence el mismo día de la notificación o publicación del mes correspondiente» (FD Tercero); y, en fin, en la reciente Sentencia de 2 de abril de 2008 (rec. cas. núm. 4207/2003), la misma Sección Séptima se ha visto obligada a reiterar que “cuando se trata de plazos por meses el cómputo ha de hacerse según el artículo 5 del Código Civil, de fecha a fecha, para lo cual se inicia el día de la notificación o publicación del acto o disposición y concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes de que se trate (FD Tercero)»; doctrina que puede encontrarse asimismo reflejada en la Sentencia de 27 de enero de 2003 (rec. cas. núm. 419/1998), cuyos términos reproduce literalmente la Sentencia de la Sección Séptima de 15 de junio de 2004 (rec. cas. núm. 2125/1999), FD Tercero, en la que se afirmó que, como se desprende del art. 5 C.C., «en los plazos señalados por meses, éstos se computan de “fecha a fecha”, frase que no puede tener otro significado que el de entender que el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de notificación o publicación, es decir, que el plazo comienza a contarse a partir del día siguiente de la notificación o publicación del acto, siendo la del vencimiento la del día correlativo mensual o anual al de la notificación o publicación» (FD Tercero).

A la luz de esta doctrina, es evidente que las alegaciones se presentaron fuera de plazo, dado que resulta pacífico que se notificó al Sr. (Nombre)

la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones el 17 de noviembre, y que en el Registro de la Junta Arbitral tuvo entrada el 22 de diciembre un sobre con matasellos de Correos del día 18 de diciembre, de manera en que aunque pudiera darse como válida esta última fecha, la presentación se habría producido fuera de plazo (un día).

Pero es que, en segundo lugar, como acertadamente afirma la Resolución impugnada tampoco puede darse como válida la citada fecha -el 18 de diciembre-, dado que el escrito presentado no cumple con el requisito de que el sello de la fecha de Correos aparezca impreso en la primera hoja del mismo, exigido por el art. 31 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre por el que se regula la prestación de los Servicios Postales, para que haga fe de la fecha de presentación. Debe recordarse, en efecto, que el citado precepto -que tiene por rúbrica «Admisión de solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos o entidades dirijan a los órganos de las Administraciones públicas»- establece entre otras cosas que «[l]as solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos o entidades dirijan a los órganos de las Administraciones públicas, o a través del operador al que se le ha encomendado la prestación del servicio postal universal, se presentarán en sobre abierto, con objeto de que en la cabecera de la primera hoja del documento que se quisiera enviar, se hagan constar, con claridad, el nombre de la oficina y la fecha, el lugar, la hora y minuto de su admisión», circunstancias que «deberán figurar en el resguardo justificativo de su admisión»; y que sólo «[l]os envíos aceptados por el operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal, siguiendo las formalidades previstas en este artículo, se considerarán debidamente presentados, a los efectos previstos en el artículo 38 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y en su normativa de desarrollo».

QUINTO.- Por lo que a las cuestiones fondo se refiere como hemos señalado, mientras que don (Nombre) considera acreditado que durante los ejercicios 1998, 1999 y 2000 tuvo su domicilio fiscal en territorio común, la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 22 de diciembre de 2008 declara que en dichos ejercicios el recurrente era, a efectos del Concierto Económico, residente en el País Vasco.

No existe controversia en que el precepto que debe tenerse en cuenta para examinarla cuestión es el art. 36 del Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en su redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, que, bajo la rúbrica «Residencia habitual y domicilio fiscal», señalaba, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

«Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico se entiende que las personas físicas residentes, tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

1.º Cuando permanezcan en dicho territorio más días del periodo impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; de cada año, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del año anterior a la fecha de devengo, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

2.º Cuando tengan en éste su principal centro de

intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, las rentas e incrementos patrimoniales derivados del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

3.º Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en territorio vasco».

Pues bien, en aras de la claridad expositiva, conviene comenzar señalando que del análisis y valoración conjunta de los datos que aparecen en el expediente administrativo y recoge detalladamente la Resolución recurrida, se obtiene la misma conclusión que la alcanzada por la Junta Arbitral del Concierto Económico, a saber, la de que los ejercicios 1998, 1999 y 2000 -únicos en los que se centra el conflicto- la vivienda habitual de don (Nombre) estaba situada en Bilbao, por lo que, no pudiéndose determinar el número de días de dichos periodos en los que el recurrente permaneció en el Territorio Histórico de Vizcaya y en territorio común, en virtud de la regla 1.º del art. 36.Uno de la Ley 12/1981 del

Concierto Económico, debe presumirse a efectos del Concierto Económico que el Sr. (Nombre) residió en los periodos controvertidos en el País Vasco.

En particular, nuestra decisión se funda, esencialmente, en los siguientes datos:

a) La esposa del Sr. (Nombre), doña (Nombre cónyuge), presentó declaración conjunta del IRPF correspondiente al ejercicio 2000 declarando como domicilio tributario una vivienda sita en la calle (nombre de calle 1) de Bilbao, en la que, según figura en el expediente, reside también la hija de ambos; y el art. 69 del Código Civil establece una presunción de convivencia de los cónyuges.

b) Conforme consta en la Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya de 18 de octubre de 2001, el portero de la citada finca situada en Bilbao afirmó que el ahora recurrente residía en la misma.

c) En el mismo sentido, en el Informe de 22 de marzo de 2002 del Inspector Jefe de la U.R.I. de la Delegación Especial de la A.E.A.T. en el País Vasco se indica que personados los actuarios en la referida vivienda de Bilbao, el portero del inmueble manifiesta que la Sra. (Nombre cónyuge) «reside permanentemente» en dicho domicilio y que el Sr. (Nombre) «reside habitualmente».

d) Consta en Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Vizcaya de 16 de junio de 2004 que el representante de una empresa que arrienda oficinas y presta servicios administrativos en la calle (nombre de calle 4) de Bilbao declara que el Sr. (Nombre) comparte con otra persona despacho en dicho inmueble que figura como alquilado a (Entidad 2), S.L. y que «suele ver entrar y salir [a ambos] con cierta habitualidad del inmueble, igual no diariamente, pero si todas las semanas alguna vez».

e) Las cuentas bancarias de las que es titular o esté autorizado el Sr. (Nombre) han sido en su mayoría (un total de diez) abiertas en sucursales situadas en Vizcaya.

f) Según consta en el expediente, el Sr. (Nombre) realiza actividades empresariales en varios territorios, siendo administrador y, en algún caso, presidente y apoderado, de varias sociedades domiciliadas unas en el Territorio Histórico de Vizcaya y otras en Madrid. En esta misma línea, debe subrayarse que aunque según certificación del Ayuntamiento de Tazacorte de 21 de mayo de 2002 el Sr. (Nombre) desarrolla la actividad de terrenos en ese municipio, en escrito de 2 de abril de 2002, doña (Nombre cónyuge), esposa del recurrente, manifiesta que éste realiza actividades profesionales en Santander y Madrid.

g) Existen varias facturas en las que consta como domicilio de don (Nombre) hasta 1999 una vivienda situada en la calle (nombre de calle 5) de Bilbao.

h) El Sr. (Nombre) no ha presentado declaración del I.R.P.F. en territorio común por los ejercicios 1997 a 2000. Y aunque en su declaración relativa al período impositivo 2001 presentada en la Administración de la A.E.A.T. en Santa Cruz de La Palma se declara como domicilio la calle (nombre de calle 3) en los Llanos de Aridane, en dicha declaración únicamente se incluye como rendimiento una ganancia patrimonial integrada en la parte general de la base imponible por un importe de algo más de 60.000 euros, sin identificar los elementos patrimoniales de los que procede tal ganancia, por lo que no se puede determinar en principio el lugar de obtención de la referida renta a los efectos previstos en el art. 59.1.2 de la Ley 40/1998.

Pese a tales datos, sin embargo, el recurrente mantiene que su residencia se sitúa en territorio co-

mún; y lo hace con fundamento en una serie de datos a los que esta Sala como la Resolución aquí cuestionada, otorga escasa fuerza probatoria. Así:

a) Frente al certificado de empadronamiento aportado -en el que figura una vivienda sita en la calle (nombre de calle 6) de Santa Cruz de la Palma-, en Diligencia extendida el 4 de febrero de 2002 por un agente tributario de la Dependencia de Inspección de la Delegación de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife consta que una persona residente dicho domicilio -la abuela materna de una hija fruto de una anterior relación del Sr. (Nombre)- afirma que este último está empadronado en el mismo «nunca ha vivido en es[e] domicilio». La misma persona, según consta en otra Diligencia extendida el 24 de abril de 2002 por funcionarios de la AEAT en el referido domicilio afirma en relación con don (Nombre) que «si bien se ven y hablan con frecuencia, no vive en e[s]e domicilio».

b) Respecto del contrato privado de arrendamiento de una vivienda situada en la calle (nombre de calle) de Los Llanos de Aridane, además de lo que dispone el art. 1227 del C.C. acerca de la eficacia frente a terceros de la fecha de los documentos privados, lo cierto es que aquel data del año 1994, mientras que el alta del Sr. (Nombre) en el padrón municipal de la citada localidad es de 20 de marzo de 2002, esto es, *de una fecha posterior al inicio del procedimiento inspector incoado por la Diputación Foral de Vizcaya*. Además, resulta relevante, de un lado, que, según figura en el expediente, la dueña de la vivienda supuestamente arrendada no declara en su autoliquidación del I.R.P.F. rendimientos del capital inmobiliario desde 1996 y los importes declarados por dicho concepto en otros años no alcanzan a los establecidos en el contrato aportado, y, de otro lado, que consta en Diligencia de la Dependencia de Inspección de la AEAT de Santa Cruz de Tenerife de 2 de mayo de 2002 que dos vecinos del mismo rellano de la referida vivienda manifiestan no conocer al Sr. (Nombre).

e) En cuanto al certificado de la Secretaria del Ayuntamiento de Los llanos de Aridane de 13 de junio de 2002 en el que se declara que el Sr. (Nombre) reside en dicho municipio según resulta de «un informe de la Policía Local» elaborado tras las «averiguaciones realizadas entre los vecinos de la zona», su fuerza suasoria queda debilitada porque ni se incorpora al certificado tal informe, ni se concreta cuáles han sido las averiguaciones efectuadas.

d) En relación con las dos actas notariales en las que un vecino de El Paso (Santa Cruz de Tenerife) y tres de Puerto Naos manifiestan que «conocen a D. (Nombre)» desde el año 1997 y que éste «vive permanentemente en Puerto Naos (término municipal de Los Llanos de Aridane) desde entonces, si bien se ausenta con regularidad por cortos periodos de tiempo», aparte del escaso poder de convicción que debe atribuirse a una declaración no espontánea efectuada en idénticos términos por todos los comparecientes, procede recordar que, de conformidad con el art. 1218 del C.C., las declaraciones hechas en documentos públicos, no alcanzan a terceros, sino que se limitan a los otorgantes y sus causahabientes.

e) Por las mismas razones, escasa fuerza de convicción tiene asimismo la declaración presentada el 2 de abril de 2002 ante la Dependencia de Inspección de la AEAT en el País Vasco por doña (Nombre cónyuge), quien manifestó que decidió contraer matrimonio con el Sr. (Nombre) pese a ser consciente de la necesidad de que éste viviera «permanentemente en La Palma», al «tener éste una hija viviendo en la isla», y puso de manifiesto la «reiterada ausencia» en su domicilio de Bilbao del recurrente. Baste subrayar que se trata de la esposa del recurrente, que ambos tienen también una hija que reside con doña (Nombre cónyuge) en Bilbao y -una vez más- la presunción de convivencia de los cónyuges establecida en el art. 69 del Código Civil.

f) Consta, además, en fin, los intentos infructuosos de notificación en los domicilios declarados de la propuesta de cambio de domicilio.

Los citados datos y otros de menor trascendencia (como la circunstancia de que en la certificación de inscripción del matrimonio de fecha 2 de julio de 1999 consta que el Sr. (Nombre) tenga su domicilio en Bilbao), valorados en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica, nos deben llevar a la misma conclusión que la Resolución recurrida, esto es, a la de que la vivienda habitual de don (Nombre) en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 se encontraba en la calle (nombre de calle 1) de Bilbao. Y no pudiéndose determinar, en relación con los periodos impositivos controvertidos, el número de días que el Sr. (Nombre) permaneció en el Territorio Histórico de Vizcaya y en territorio común, en virtud de la regla 1ª del art. 36.Uno de la Ley 12/1981 -según el cual, «salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio vasco cuando radique en él su vivienda habitual», debe presumirse que la residencia habitual del recurrente a efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico se encontraba en el País Vasco en los referidos periodos impositivos.

SEXTO.- Como también hemos señalado, mientras que la representación de (Entidad), S.L. mantiene que durante los ejercicios controvertidos tuvo su residencia fiscal en territorio común, la Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 22 de diciembre de 2008 impugnada en esta sede, en atención a los datos que obran en el expediente administrativo, acuerda que dicho domicilio a efectos del Concierto Económico se encontraba en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 en el Territorio Histórico de Vizcaya.

Pues bien, nuestra decisión debe partir de lo dispuesto en el art. 36.Cuatro del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo,

en su redacción dada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, vigente en dichos ejercicios, precepto que rezaba lo que sigue: «A los efectos del presente Concierto Económico, se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que realice dicha gestión o dirección».

La misma previsión establece el arto 43.4 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, aunque añade la precisión de que «[e]n 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». Rigen, pues, como hemos puesto de manifiesto en la reciente Sentencia de 4 de febrero de 2010 (rec. ordinario núm. 86/2009), FD Cuarto, los mismos criterios que se prevén en el art. 48.2 de la Ley 57/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 8.2 del Real Decreto Legislativo 4/2005, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades. De este modo, la regla principal es la de que el domicilio fiscal, concepto autónomo respecto del domicilio social, coincide con este último cuando en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en cambio, si no ocurre dicha circunstancia se está al lugar de gestión o dirección.

Como también señalamos en la citada Sentencia de 4 de febrero de 2010, «[l]as reglas indicadas de fijación del domicilio fiscal tienen capital importancia por razones de seguridad jurídica, en orden a la aplicación de los distintos tributos, lugar donde deben practicarse las notificaciones, relaciones de los obligados tributarios con los órganos de la Administración Tributaria y determinación de competencia de estos últimos». Por naturaleza y por la trascendencia

general que tienen -proseguíamos-, «las reglas de determinación del domicilio fiscal son imperativas, por lo que no puede extrañar que el artículo 48.3 de la Ley General Tributaria establezca que “los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria” y que en el caso de afectados por el Convenio con el País Vasco esta obligación ha de cumplirse con ambas Administraciones (artículo 43. Cinco de la Ley 12/2002). Por la misma razón, el artículo 48.4 de la Ley General Tributaria señala que “cada Administración Tributaria podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente”, debiendo añadirse aquí que la Ley que aprobó el Convenio con el País Vasco preveía la posibilidad de discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación fiscal de los contribuyentes, indicándose que “serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral” (artículo 43. Seis de la Ley del Concierto).

Sin embargo, y en contraste con lo expuesto, no se especifican en el Convenio normas para identificar el lugar donde se halla efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios, y tampoco se hace ello en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003 (artículo 48) o en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (artículo 8) y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Sí lo hacía, en cambio, el artículo 22 del Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, en el que se establecía:

“Se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de

los negocios aquel en que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la Entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

e) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la Entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales» (FD Cuarto).

Conforme al precepto transcrito, por tanto, se estaba al lugar de contratación en general al de llevanza de la contabilidad y al de domiciliación de los administradores o gerentes, criterios que señalábamos en la Sentencia de 4 de febrero de 2010- «carecen hoy ciertamente del soporte normativo que tuvieron en el pasado, pero conservan el peso específico de su significado» (FD Cuarto). Sin aludir al citado art. 22 del Real Decreto 2631/1982, a los mismos criterios atendidos en la Sentencia de 8 de febrero de 2010 (rec. ordinario núm. 191/2009) para determinar el domicilio fiscal de una sociedad.

Y si atendemos a los criterios indicados, debe coincidir necesariamente con la Resolución de la Junta Arbitral impugnada en que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad

(Entidad), S.L., y, por ende, su domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico, se encontraba en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 en el Territorio Histórico de Vizcaya. Los datos que nos inclinan a tomar esta decisión -todos ellos puestos de manifiesto en el expediente administrativo y reproducidos por la Resolución impugnada- son, en esencia, los siguientes:

a) El administrador único de (Entidad), S.L., don (Nombre), según hemos concluido anteriormente, tiene su residencia habitual y, por ende, su domicilio fiscal en Vizcaya, concretamente, en la ciudad de Bilbao, y, siendo esto así difícilmente puede realizarse la gestión de dicha sociedad desde Canarias.

b) Por otro lado, consta asimismo que el apoderado de la sociedad, don (Nombre 2), tiene su domicilio en Sopelana (Vizcaya), y que el Sr. (Nombre) comparte oficina con él en el (Entidad 3), S.L., sito en la calle (nombre de calle 4) de Bilbao.

e) Además, resulta acreditado que la mayor parte de las cuentas bancarias de la sociedad están abiertas en sucursales situadas en Vizcaya.

d) No consta que (Entidad), S.L. haya presentado declaraciones del Impuesto sobre Sociedades desde 1995.

e) Las únicas imputaciones de terceros -declaración de operaciones con terceros (modelo 347)- son de los ejercicios 1999 y 2000 y han sido realizadas por la empresa Telefónica Móviles.

1) Las operaciones inmobiliarias de (Entidad), S.L. de 1998 a 2002 se realizaron en Territorio Histórico de Vizcaya.

g) Según consta en Diligencia de 4 de febrero de 2002 de la Inspección de la AEAT en Santa Cruz de Tenerife, una vecina del identificado por la recurrente

como domicilio fiscal de la entidad -la calle (nombre de calle), en Los Llanos de Aridane-, informó de que éste «era un edificio de viviendas particulares donde no había ninguna empresa»; en particular, figura en Diligencia de 2 de mayo de 2002 de la misma Inspección que el citado era el domicilio particular de don (Nombre 3), socio de don (Nombre) en otras sociedades.

h) En su Resolución de 21 de junio de 2002 del expediente de cambio de domicilio fiscal, el propio Delegado de la AEAT en Tenerife puso de manifiesto que (Entidad), S.L. carecía hasta 2002 de un lugar dedicado a la gestión de los negocios en Canarias.

i) Frente a los anteriores datos, resulta irrelevante que en 2002 la sociedad abriera un establecimiento en Canarias y contratase a una persona como administrativa a tiempo completo, dado que el conflicto se ciñe a los ejercicios 1998, 1999 y 2000, de manera que nuestra decisión debe fundarse en los indicios presentes en esos años. Como por la misma razón, tampoco cabe tener en cuenta la presentación el 31 de enero de 2002 de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 1997, 1998, 1999 y 2000.

Todos los datos anteriores examinados en su conjunto, permiten concluir que en los ejercicios controvertidos -insistimos, 1998, 1999 y 2000- la gestión administrativa y la dirección de los negocios de (Entidad), S.L. se encontraba efectivamente centralizada en Bilbao y no en Canarias, por lo que en virtud del art. 36.Cuatro de la Ley 12/1981, procede declarar que en dichos ejercicios el domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico de la referida entidad se encontraba en el Territorio Histórico de Vizcaya.

SÉPTIMO.- En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por don

(Nombre) y la entidad (Entidad), S.L., sin que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 de la LJCA, se aprecien circunstancias de mala fe o temeridad que determinen la expresa imposición de costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de contencioso administrativo promovido por don (Nombre) y la entidad (Entidad), S.L. contra la Resolución de 22 de diciembre de 2008, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que resuelve el conflicto de competencia planteado por la Diputación Foral de Vizcaya contra la Administración el Estado en relación con el domicilio de las personas física y jurídica antes citadas, sin expresa imposición de costas.

Objeto del conflicto: Punto de conexión de la exención relativa a biocarburantes en el Impuestos sobre Hidrocarburos.

En la Villa de Madrid, a doce de mayo de dos mil diez.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el Procurador D. (Nombre y Apellido), bajo la dirección de Letrado, y, estando promovido contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 3 de abril de 2009,

en el conflicto 11/2008. Habiendo sido partes recurridas, de un lado, la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado, y de otro, la Sociedad XXX, representada por ..., bajo la dirección de letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con fecha 3 de abril de 2009, adoptó, en relación con el conflicto 11/2008, promovido por la Administración del Estado contra la Diputación Foral de Vizcaya, resolución cuyo contenido: "ACUERDA: 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 exención 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 Vizcaya. 2º) Que es conforme al Concierto el criterio de reparto que atiende al volumen de salidos con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octavos 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."

SEGUNDO.- Contra la anterior resolución, la representación procesal de la Diputación Foral de Vizcaya formuló Recurso Contencioso-Administrativo por el que se suplica de la Sala la declaración de nulidad de la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico, de 3 de abril, recaída en el conflicto arbitral 11/2008 interpuesto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria contra la Diputación Foral de Vizcaya en relación con la solicitud de reembolso parcial de determinadas deducciones en la cuota del Impuesto sobre Hidrocarburos practicadas por la sociedad Sociedad XXX.

TERCERO.- Por providencia de 16 de diciembre de 2009, se señaló para votación y fallo el 28 de abril pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZÓN HERRERO Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por el Procurador D. ... en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de 3 de abril de 2009, por la que resolviendo el conflicto número 11/2008 se acordó estimar el conflicto de competencias planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Vizcaya en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos.

El contenido resolutivo no de la resolución impugnada es del siguiente tenor: "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 exención 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 Vizcaya. 2º) Que es conforme al Concierto el criterio de reparto que atiende al volumen de salidos con impuesto de gasolina sin plomo de 95 octavos 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."

SEGUNDO.- El contenido fáctico del conflicto descrito por la resolución impugnada, y no combatido por las partes, es el siguiente: 1.- La Sociedad

XXX 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 Sociedad XXX suscribieron dos actas de conformidad por el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2003 y 2004, las actuaciones inspectoras tenía por objeto “comprobar las deducciones por bioetanol en relación con las gasolinas sin plomo del epígrafe 1.2.2 (de la Tarifa 18 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 Sociedad AAA, Sociedad BBB y la Sociedad CCC 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 carburantes 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 prácticamente 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 Sociedad XXX. Las certificaciones de recepción del etanol visadas por los interventores de las refinerías son transferidas a Sociedad XXX 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 Sociedad XXX 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, Vizcaya y 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 Vizcaya debe a la del Estado ... euros en 2003 y ... 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 Sociedad XXX 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 Vizcaya 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 Vizcaya un escrito en el que se alega que la incorrecta imputación de la exención provocó un ingreso indebido en la Diputación Foral de Vizcaya 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 Vizcaya 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, "y no habiendo constancia de que la Hacienda Foral de Vizcaya haya atendido el requerimiento antes referido, 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 Vizcaya de las cantidades solicitadas como reembolso de fondos, por los importes de ... € y ... € 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 Vizcaya, emplazándola para la formulación de ale-

gaciones y proposición de pruebas.

5.- La Diputación Foral de Vizcaya formuló sus alegaciones por medio de un escrito de su Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de fecha 18 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 inhiba 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 las alegaciones contenidas en el “Informe relativo al conflicto arbitral número 11/2008”, que adjunta al escrito de alegaciones.

El citado Informe, emitido por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya con fecha del 16 de junio de 2008, comienza describiendo de manera minuciosa y clara el sistema, regulado en el artículo 105.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales, de producción del biocarburante y su incorporación a la gasolina sin plomo de 95 octanos, llegando a la conclusión de que “la imposibilidad de identificar el biocarburante que, en su caso, se contiene en la mezcla que sale a consumo desde cada establecimiento imposibilita a su vez la determinación de dónde se produce el devengo del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos correspondiente al biocarburante.”.

Pone seguidamente de manifiesto el Informe la ausencia en los ejercicios 2003 y 2004 de un criterio de imputación a las Administraciones interesadas de la deducción por el biocarburante, criterio

que se adoptó por acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007. Argumenta a continuación el Informe que no es de aplicación al caso controvertido el artículo 33.Dos del Concierto Económico.

Finalmente, sostiene que la existencia del ajuste en los Impuestos Especiales de Fabricación “determina que cualquiera que sea el criterio de reparto de la recaudación de las figuras tributarias afectadas por el mismo o de las exenciones aplicables, los resultados de su aplicación tienen carácter provisional en lo que se refiere a la distribución de la recaudación entre las administraciones implicadas, que no tendrá carácter definitivo sino a través de los resultados que se deriven del propio ajuste. En este sentido, la liquidación definitiva de los ajustes correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 se realizó, de común acuerdo entre ambas administraciones, habiéndose ingresado por las administraciones del País Vasco en la Agencia Especial de Administración Tributaria (sic) los importes resultantes en los plazos legalmente previstos.

6.- Notificado a Sociedad XXX, 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 Sociedad XXX, mediante escrito de 21 de octubre de 2008, registrado de entrada el día 27, y la AEAT, mediante escrito de 28 de octubre de 2008 y fecha de entrada del 29.

8.- Sociedad XXX manifiesta en su escrito de 21 de octubre de 2008 “habiendo 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 [Sociedad XXX] 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 Sociedad XXX el 28 de marzo de 2007 correspondiente al ejercicio 2003 en el sentido de fijar como suma reclamada a la Diputación Foral de Vizcaya ... €, en lugar de ... €. 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 Vizcaya 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.

TERCERO.- El fundamento de la solución adoptada por la Junta Arbitral es:

“1. El planteamiento del presente conflicto ha te-

nido 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 Vizcaya 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.º del Concerto 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 Concerto.

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 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) 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 Vizcaya, 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 existiese será 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 deberá prever específicamente la distribución de la referida exención entre el Territorio Histórico de Vizcaya 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 Vizcaya dos consideraciones adicionales:

1ª) La propia Administración del Estado habría reconocido, en comunicación dirigida al obligado tributario Sociedad XXX, la inexistencia de un criterio de reparto y la necesidad de acordar un punto de conexión. Este reconocimiento se deducirá 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 Sociedad XXX 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 Vizcaya, «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 predicaban frente a Sociedad XXX.».

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 Vizcaya 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 Vizcaya, «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 Vizcaya 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 Vizcaya: a su juicio, el criterio adoptado en las actas de inspección extendidas a Sociedad XXX «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 Vizcaya, 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 1212002, 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 Vizcaya. 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 Sociedad XXX a la Hacienda del Estado y, en consecuencia, si éste produjo o no efectos liberatorios de su deuda tributaria por el Impuesto sobre Hidrocarburos, 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 Sociedad XXX 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 tomo al cual razona el citado informe.

Tampoco versa la presente controversia sobre cuál de las dos Administraciones en conflicto está obligada a devolver un importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre Hidrocarburos. El artículo 52 de la LIE establece el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por dicho impuesto, entre otros supuestos ajenos al presente caso, en el de «la utilización de productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables.». Que este no es el supuesto aquí contemplado resulta patente apenas se considere que Sociedad XXX no ingresó ninguna cantidad por el biocarburante mezclado con la gasolina sin plomo de 95 octanos, puesto que dedujo íntegramente el importe correspondiente a dicho carburante, si bien lo hizo en su totalidad -y aquí es donde radica el conflicto- de la cuota debida a la Administración del Estado.

Incorre, por tanto, en un error la AEAT al invocar

en su escrito de alegaciones el párrafo segundo del artículo 33.Dos del Concierto Económico, que establece la regla general según la cual «las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita.». Acierta, por el contrario, la Diputación Foral de Vizcaya cuando afirma en el punto 7º del Informe de 16 de junio de 2008 incorporado a su escrito de alegaciones de 18 de junio, que el citado precepto no es aplicable al presente caso. No es este, sin embargo, como ya quedó indicado en el anterior Fundamento de Derecho, el precepto del Concierto sobre cuya interpretación y aplicación versa el presente conflicto, dando así lugar a la competencia de esta Junta Arbitral, sino el párrafo primero de dicho artículo 33.Dos.

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 Sociedad XXX y, tras rectificarla 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 Vizcaya pudo hacer lo propio con las declaraciones que le presentó Sociedad XXX 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 Vizcaya, en el que la controversia se enmarca

necesariamente en el Concierto Económico. Esto es justamente lo que sostiene Sociedad XXX 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 Vizcaya.

2º) Determinar si es adecuado el criterio de re-

parto 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 positiva. 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. 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 Vizcaya 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 Sociedad XXX con destino a su consumo, ya se localice el establecimiento en territorio común o territorio foral».

Para la Diputación Foral de Vizcaya 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 proporcionará 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. Señala la Diputación Foral de Vizcaya, mediante la remisión que hace en su escrito de alegaciones al Informe del Departamento de Hacienda y Finanzas de 16 de junio de 2008 relativo al presente conflicto, la existencia del ajuste en los Impuestos Especiales de Fabricación. Afirma la Diputación Foral que «la propia existencia del ajuste determina que cualquiera que sea el criterio de reparto de la recaudación de las figuras tributarias afectadas por el mismo o de las exenciones aplicables, los resultados de su aplicación tienen carácter provisional en lo que se refiere a la distribución de la recaudación entre las administraciones implicadas, que no tendrá carácter definitivo sino a través de los resultados que se deriven de la aplicación del propio ajuste.».

El argumento, aunque expuesto de manera no excesivamente clara, parece consistir en que la menor recaudación causada a la Administración del Estado por haberse deducido íntegramente la exención correspondiente al biocombustible en la cuota satisfecha a dicha Administración, fue compensada a través de dicho ajuste.

No ignora, sin embargo, la Diputación Foral de Vizcaya, que el ajuste correspondiente a los Impuestos Especiales sobre la Fabricación, al igual que el relativo al IVA, no puede compensar directamente deficiencias de recaudación en perjuicio de una u otra de las Administraciones que se distribuyen la competencia tributaria sobre el impuesto correspondiente. Dichos ajustes tienen la finalidad de corregir el cupo del País Vasco para tomar en consideración el hecho de que tanto el IVA como los Impuestos Especiales, aunque se devengan en origen, tienen por objeto o materia gravada el consumo final, de manera que el impuesto recaudado por una de las Administraciones es en parte soportado económicamente por ciudadanos residentes en el territorio de la otra. En otros términos, la función de los ajustes por impuestos indirectos es convertir (en términos macroeconómicos) un impuesto en origen en un impuesto en destino. En la mayoría de los casos el ajuste determina un flujo financiero del Estado al País Vasco; la excepción es precisamente el Impuesto sobre Hidrocarburos, que origina un flujo negativo para el País Vasco, como se establece en el artículo 15. Uno.c).2 de la Ley 13/2002, de 23 de mayo, que aprobó la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, dentro del que se comprenden los ejercicios a los que se refiere el presente conflicto.

La fórmula matemática para el cálculo del ajuste para los Impuestos Especiales de Fabricación aplicable a los ejercicios 2003 y 2004, establecida en el artículo 54.Dos del vigente Concierto Económico, es la siguiente:

$$RFPV = RRPV + c * RRAD + (e - d) * H$$

Con arreglo a esta fórmula, a la recaudación real en el País Vasco (RRPV) por el impuesto de que se trate hay que añadirle, con el signo correspondiente, el importe de los otros dos términos del segundo

miembro de la igualdad, es decir:

- El resultado de multiplicar por un coeficiente ('c'), que representa el consumo de los residentes en el País Vasco en relación con los residentes en el territorio común, la recaudación en Aduanas por el impuesto, y

- El resultado de aplicar la diferencia entre el coeficiente 'c' y otro coeficiente 'd', que mide la capacidad recaudatoria relativa del País Vasco respecto a la del territorio común, a una magnitud H que represente la recaudación teórica por la Administración menos eficiente.

Los valores de los coeficientes 'c' y 'd' fueron fijados, en lo que respecta al Impuesto sobre Hidrocarburos, por el artículo 15.Uno, c) de la ley 13/2002.

Dichos valores son $e = 6,560$ y $d = 8,260$. Por cierto, la ley 29/2007, de 25 de octubre, ha establecido estos mismos valores para el quinquenio 2007-2011.

Aplicando los valores indicados al primero de los mencionados términos, resulta la expresión $6,560 * RRAD$. Este término no está afectado por la restante recaudación por la AEAT por el Impuesto sobre Hidrocarburos.

En cuanto al segundo de dichos términos, la diferencia 'c - d' asume el valor ' $6,560 - 8,260$ ', es decir, el valor negativo $-1,700$, como indica el apartado 2 del artículo 15.Uno, e) de la Ley 13/2002. A su vez, la variable H, a la que hay que aplicar este valor para calcular el ajuste, adopta las siguientes expresiones (art. 54.Dos del Concierto):

- $RRPV/0,08260$, si la recaudación real relativa en el País Vasco es inferior a su capacidad recaudatoria también relativa, o

- $RRTC/(1-0,08260)$, es decir, $RRTC/0,91740$, en el caso contrario.

En la primera hipótesis, una elevación de la recaudación en el País Vasco, como consecuencia de la no deducción de la exención originaría una elevación de H de $1/0,0826 = 12,11$ euros por cada euro de aumento. Y el ajuste sería de $-0,017 \times 12,11 = -0,21$ euros por euro, o sea una cantidad negativa.

En la segunda hipótesis, una disminución por la misma causa de la recaudación en el territorio común daría lugar a una reducción de H de $1/0,9174 = 1,090$ euros por cada euro, que multiplicada por el coeficiente $-0,017$ produciría un aumento del ajuste de $0,018$ euros por euro.

Esta segunda es la máxima influencia que hubiera podido tener sobre el ajuste la reducción de la recaudación por la AEAT del Impuesto sobre Hidrocarburos como consecuencia de la deducción de la exención del biocarburante. Pero incluso que este limitado efecto reductor del cupo haya efectivamente tenido lugar hubiera requerido un esfuerzo demostrativo por parte de la Diputación Foral de Vizcaya que esta no ha realizado. En vista de ello, debemos rechazar el argumento de que la pérdida recaudatoria de la AEAT por la total imputación de la exención en los ejercicios considerados fue compensada por el ajuste por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

9. 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 Vizcaya 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 denota 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 e 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.

10.- Como hemos indicado más atrás (Fundamento de Derecho 2), la Diputación Foral de Vizcaya 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 Sociedad XXX la inexistencia de un criterio de reparto y la necesidad de acordar un punto de co-

nexión 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.

11. 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 Vizcaya 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 Vizcaya 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 for-

mular las pretensiones de reembolso de las cantidades correspondientes.”.

CUARTO.- La cuestión básica que plantea la recurrente es la de la imposibilidad de conocer la cuantía de biocombustible contenido en la mezcla de producto objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos y, en consecuencia, la imposibilidad de localizar el territorio, común o foral, del que el producto sale para su puesta a consumo. Dado que es esta circunstancia, la salida del biocombustible de los establecimientos en que se encuentre con destino a su consumo, como regla general, es la que determina el devengo del impuesto y, reconocido por ambas Administraciones en conflicto que se trata de una circunstancia indeterminable, es obvio que nos encontramos ante una situación en la que el contribuyente no dispone de una regla expresa de actuación.

Ello implica la necesidad de fijar un punto de conexión específico, porque el que existe en la regularización de Impuestos Especiales es exclusivamente formal, sin contenido material alguno. La fijación de ese punto de conexión no es atribución de la Junta Arbitral del Concierto Económico sino de la Comisión Mixta.

QUINTO.- No ofrece dudas que conforme a la Ley reguladora del Concierto Económico del País Vasco, en el artículo 32.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el punto de conexión es el devengo, cuando de Impuestos Especiales se trata.

Por su parte, y dada la remisión contenida en el artículo 33.2 a la legislación estatal, las normas que rigen dicho impuesto, tanto en los aspectos sustantivos como formales, son las establecidas en cada momento por el Estado.

De otro lado, la Disposición Transitoria Sexta de la ley 53/2002 contempla un mecanismo para la

aplicación de la exención regulada en el artículo 51.3 de la Ley 38/1992, exención que es la aquí controvertida. La disposición mencionada establece: “Cuando dichos acuerdos de exención se refieran a biocombustibles que se mezclan con combustibles convencionales, directamente o previa transformación, la aplicación de la exención comprenderá todos aquellos que hayan sido objeto de la certificación prevista en el artículo 105.5.b) del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.”.

SEXTO.- Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas, la de la inexistencia de punto de conexión que regule la Administración competente para hacer frente al coste recaudatorio que se deriva de la exención prevista en el artículo 51.3 a) de la ley 38/92, de 28 de diciembre, es clara la necesidad de su rechazo.

En primer término, hay que dejar sentada la competencia de la Junta Arbitral para resolver el Conflicto, pues es evidente que el fondo de la discusión radica en fijar el punto de conexión que ha de servir de criterio para determinar la Administración competente para hacer frente a la exención. Es claro que el artículo 66.1 a) de la Ley del Concierto atribuye a la Junta Arbitral la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados.

En segundo lugar, y visto el contenido del precepto del artículo 33.2 de la Ley del Concierto es claro que dicho punto de conexión es el del devengo, pues lo que está en cuestión es una exención en materia de Impuestos Especiales.

Finalmente, es indudable que no puede tomarse en consideración otro punto de conexión que no sea el mencionado. Se opone a ello diversas consideraciones. La primera, que esos “otros” puntos de conexión no pueden ser creados fuera del Conve-

nio, porque ello desnaturalizaría éste y excedería de las facultades de la Junta que se circunscribe a la "aplicación" de los puntos de conexión y no a su "creación". La segunda, que los puntos de conexión específicos a que alude la Diputación Foral, además de estar previstos de modo taxativo en la ley del Concierto, contemplan situaciones al menos relativamente autónomas con el hecho imponible básico, lo que no puede predicarse del conflicto planteado, en el que la exención controvertida está íntimamente ligada al hecho imponible. Por último, no se ve dificultad específica en extender ese punto de conexión a todo lo que delimita el "hecho imponible" y todas las situaciones fácticas que tienen en él su origen, en este caso la exención discutida.

SÉPTIMO.- Es claro que la dificultad propuesta por la recurrente, en el sentido de que es imposible física y técnicamente delimitar la parte que origina la devolución controvertida, parece desvirtuar la argumentación precedente.

Y decimos parece porque la dificultad se centra en el "quantum" no en el "que", lo que demuestra que el criterio adoptado, en lo sustancial, es correcto.

Sin embargo, esta validez cualitativa tiene mucho más valor del que inicialmente pudiera pensarse. Efectivamente, y pese a las dificultades puramente físicas y técnicas, la Comisión de Concierto ha llegado a un acuerdo para la fijación del "quantum" controvertido lo que acredita que la dificultad técnica esgrimida no era insuperable. Además, una vez alcanzado un mecanismo de fijación del "quantum" no se ve razón que impida aplicar dicho criterio a los

ejercicios aquí cuestionados y combatidos, pese a que la decisión es de 30 de julio de 2007.

OCTAVO.- La recurrente, en realidad, lo que plantea es la necesidad de un "ajuste" en el Concierto por la vía de un Conflicto. Es evidente que esa cuestión no puede ser resuelta en el marco en que ha sido formulada.

NOVENO.- Lo razonado comporta la desestimación del recurso, sin expresa imposición de las costas causadas, vista la naturaleza del recurso, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo formulado por el Procurador D. (Nombre y Apellido), en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya, contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 3 de abril de 2009, en el conflicto 11/2008. Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra Sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV.

DATOS ACUMULADOS A MAYO 2010

Al mes de mayo de 2010, la recaudación líquida contabilizada por las Diputaciones Forales, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende a 4.221.021.335 €, lo que representa una tasa de variación del **9,0%** respecto a la recaudación forma-

lizada a mayo de 2009, porcentaje que se reduciría en más de siete puntos si no se tuviera en cuenta el ingreso extraordinario recibido por la Diputación Foral de Álava en el pasado mes de marzo, pero que por primera vez en este ejercicio supone un leve aumento interanual.

La **mayor recaudación** contabilizada respecto al ejercicio pasado asciende a 348.681.696 € y procede de las figuras tributarias siguientes:

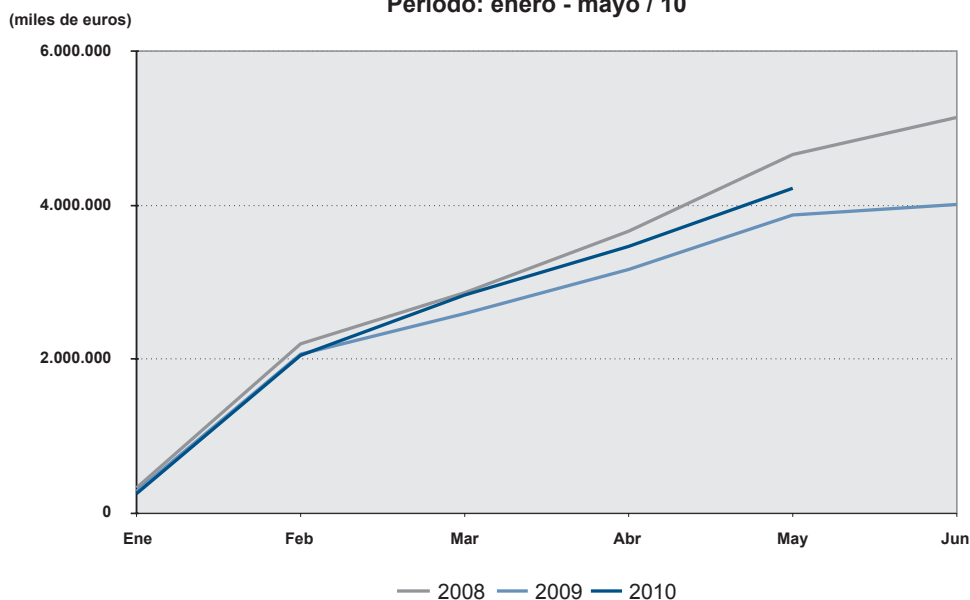
IVA	383.545.595
II. EE. Fabricación	24.566.631
I. Sociedades	(28.241.837)
I. Renta No Residentes	(25.193.340)
AJD	(8.194.391)
Otros Tributos	2.199.038
TOTAL	348.681.696

En cuanto a la recaudación acumulada, una vez netados en los dos ejercicios la recaudación íntegra y las devoluciones de los importes provenientes de los ajustes entre las Diputaciones Forales por los II.EE. Fabricación y por el IVA, la recaudación neta mantiene una tasa interanual del

9,0%, y es que la desaceleración registrada en el nivel de ingresos respecto al mes pasado, se ha visto compensada por la contención de las devoluciones, que por el momento sólo superan en tres décimas a las del ejercicio anterior. Estas son las cifras:

	Enero/mayo-09	Enero/mayo-10	Tasa de variación
Recaudación íntegra y Residuos	5.380.870.499	5.734.212.486	6,6%
Devoluciones	(1.508.530.860)	(1.513.191.151)	0,3%
Recaudación líquida	3.872.339.639	4.221.021.335	9,0%

**RECAUDACIÓN CAPV
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS**
Período: enero - mayo / 10



Continúa la lenta mejoría recaudatoria del IRPF, que prácticamente repite la recaudación contabilizada en el mismo período del año 2009, y es que la evidente recuperación del apartado más importante del impuesto, se ve neutralizada por el resto de componentes, todos ellos con tasas peores a las del mes anterior y en números rojos respecto a la recaudación de mayo-09.

En efecto, después de evolucionar negativamente durante todo el año 2009, que se cerró con un descenso de casi cuatro puntos, por primera vez en el presente ejercicio la recaudación acumulada por las retenciones sobre los **Rendimientos de Trabajo** registra una tasa interanual positiva, el 1,1%, dado que en el mes de mayo se han contabilizado las retenciones trimestrales calculadas con las nuevas tablas ajustadas al alza para recoger la supresión parcial de la deducción de los 400 €, lo que ha supuesto un aumento recaudatorio del 4,6% respec-

to al mismo mes de 2009, quedándose sólo Álava pendiente de abandonar los números rojos en la recaudación acumulada por este apartado.

Claramente negativa es la evaluación recaudatoria de las retenciones sobre los **Rendimientos del Capital Mobiliario**, en la que el atípico incremento de la recaudación alavesa no es suficiente para compensar los fuertes decrementos de los otros Territorios Históricos.

Sigue mejorando ligeramente el apartado de los **Rendimientos del Capital Inmobiliario** en los tres Territorios Históricos, permaneciendo sólo Bizkaia en tasas negativas, mientras que en las **Ganancias Patrimoniales** es Gipuzkoa el único Territorio Histórico que aumenta interanualmente su recaudación y además en un 37,9%, pero los pronunciados descensos del resto empujan a la tasa interanual consolidada a un -17,9% para este apartado.

También la recaudación de los **Pagos fraccionados** de actividades profesionales y empresariales, que en el pasado mes de febrero contabilizaba las declaraciones del cuarto trimestre de 2009, está recaudando ligeramente menos que en 2009, sin que se deje notar por el momento la supresión de la deducción de los 100€ trimestrales, siendo Álava el único Territorio Histórico que continúa aumentando la recaudación por este concepto.

Al mes de mayo también la **Cuota diferencial neta** ha entrado tímidamente en números rojos, -0,5%, aún cuando tal circunstancia sólo se da en Bizkaia, único Territorio Histórico que en estos inicios de campaña lleva contabilizadas más devoluciones que en la campaña anterior.

Durante el mes de abril las tres Diputaciones Forales enviaron a los domicilios de los contribuyentes declaraciones ya confeccionadas, en un número que no deja de crecer año tras año, así como el nivel de aceptación de las mismas y el uso de Internet.

En el caso de Álava las devoluciones resultantes en estas declaraciones se han devuelto a lo largo del mismo mes de abril, sin esperar al 3 de mayo, en que ha arrancado la campaña en la Hacienda Foral y en las entidades financieras colaboradoras.

El mismo día, 3 de mayo, ha comenzado la campaña en Bizkaia, a partir de cuyo inicio los primeros en cobrar han sido los contribuyentes que han dado su conformidad a las declaraciones recibidas.

Finalmente, en Gipuzkoa la campaña se inició el 20 de abril, lo que también se tradujo en devoluciones ya practicadas en ese mes por esta Diputación Foral, ligeramente por debajo de lo que se devolvió en abril-09.

Se espera que al cierre de la campaña descien-

da la negatividad del resultado neto de la campaña anterior, ya que las tablas de retenciones que recogían gran parte de la devolución de los 400 €/contribuyente se han estado aplicando por primera vez durante todo un ejercicio, el de 2009, por lo que las devoluciones serán inferiores a las practicadas en el ejercicio anterior.

Por el **Impuesto sobre Sociedades** se llevan recaudados 167.019.674 €, lo que supone un -14,5% respecto al año anterior, y es que en este impuesto todos los apartados están recaudando menos más que en 2009, con el mayor descenso en la **Cuota diferencial neta**, cuya tasa interanual ha empeorado notablemente con los últimos datos recaudatorios del mes de mayo.

En efecto, en mayo se han contabilizado los ingresos del primer pago a cuenta de las sociedades bajo normativa común, que sólo en Bizkaia alcanzan el nivel del ejercicio anterior, arrojando para el conjunto de la CAPV un descenso interanual en este pago próximo al -18%.

En cuanto a la recaudación acumulada, sólo en Álava la Cuota diferencial neta evoluciona positivamente, resultado de la mayor contención de las devoluciones a un nivel muy inferior al del ejercicio anterior, ya que los ingresos brutos están por debajo de los contabilizados a mayo-09.

En Gipuzkoa, por el contrario, como consecuencia de que el descenso de los ingresos llega a triplicar el también descenso de las devoluciones, la recaudación neta de este apartado soporta una tasa interanual del -15,5%, caída que se duplica en el caso de Bizkaia, que si bien consigue unos ingresos brutos superiores a los del ejercicio anterior, sus devoluciones mantienen un fuerte ritmo expansivo debido a que en 2009 no fue posible atender a todas las peticiones anuales solicitadas fuera de plazo.

Por **IVA Gestión propia** se han contabilizado 387.288.441 € más que en el mismo período de 2009, esto es, una variación interanual del 29,3%, incremento que se quedaría en torno a un 7% si, a fin de comparar datos homogéneos, no se tuviera en cuenta el ingreso extraordinario derivado del cumplimiento de la Resolución de la Junta Arbitral.

Lógicamente, una vez practicado el ajuste interno por IVA, tanto Bizkaia como Gipuzkoa ven notablemente mejorada su recaudación, hasta alcanzar las dos Diputaciones Forales una tasa interanual del 25%, muy próxima a la media que registra la recaudación consolidada.

Mayores son las diferencias interterritoriales en la evolución de la gestión propia, esto es, sin incluir el ajuste practicado a finales de abril, con la mejor evolución interanual para Álava, cuya tasa, sin contar el citado ingreso, ronda el 17% gracias a la mayor contención de las devoluciones, muy por debajo de las del ejercicio anterior, en parte compensadas por el moderado decremento de los ingresos brutos.

También Gipuzkoa está devolviendo notablemente menos que en 2009, por lo que a pesar de que sus ingresos brutos están descendiendo interanualmente, registra en su recaudación líquida una tasa interanual del 7,1%, mientras que en el caso de Bizkaia, el aumento interanual de la recaudación líquida es un poco inferior, a pesar de que es el único Territorio Histórico que consigue incrementar los ingresos brutos, además, con una tasa interanual de dos dígitos, pero aumentan considerablemente sus devoluciones, en su mayor parte retrasadas del ejercicio anterior.

Así pues, después de dos ejercicios seguidos en los que han bajado los ingresos brutos por IVA, hasta llegar a una caída acumulada próxima al 14%, por cuarto mes consecutivo los ingresos evolucionan positivamente respecto a los contabilizados en el ejerci-

cio anterior, pero sin llegar a superar en ninguno de ellos el 4%, una vez descontado el ingreso derivado de la citada Resolución.

A finales del mes de abril se ha realizado con la Administración del Estado el **Ajuste IVA** correspondiente a la liquidación de 2009 y al primer trimestre de 2010, cuya recaudación total supone una variación del -1,4% respecto a la que se ingresó y contabilizó en abril-09.

La liquidación del Ajuste para el ejercicio de 2009 ha arrojado un importe de 50.341.005 € a favor de la CAPV, esto es, un 2,7% más que la liquidación de 2008, con un mayor desfase por parte de las operaciones interiores.

Por el contrario, en cuanto al período enero/marzo de 2010 se refiere, el ajuste resultante es ligeramente inferior al del ejercicio anterior, como consecuencia del menor ritmo en la formalización de la recaudación respecto a marzo-09, con dos puntos de retraso, lo que arroja un ajuste por menor importe, a pesar de que la recaudación estatal por IVA ha crecido en el primer trimestre del ejercicio en un 2,2%.

En efecto, si bien la recaudación realizada en el IVA-Importaciones por la Agencia Tributaria retrocede al mes de marzo un -1,4%, en línea con la débil evolución que mantienen este año las importaciones no energéticas de terceros, la recaudación por operaciones interiores registra su primera tasa positiva en 27 meses, el 2,6%, impulsada por el buen comportamiento de los ingresos brutos provenientes de las grandes empresas, que aumentan el 5,6%, la menor caída de los ingresos de las PYMEs, los ingresos de aplazamientos concedidos en meses anteriores y la caída interanual de cuatro puntos que experimentan las devoluciones.

Al mes de marzo la Hacienda estatal ha formali-

zado en torno al 76% de la recaudación realizada por IVA, lo que ha supuesto para las Diputaciones Forales un menor ingreso próximo a los 60.000.000 € en el recién practicado ajuste del primer trimestre del año en curso, practicado el pasado mes de abril.

Las Diputaciones Forales han contabilizado al mes de mayo por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** un total de 551.783.744 €, esto es 23.845.769 € por encima de la recaudación contabilizada en el mismo período del año anterior, con muy pocas diferencias interterritoriales, ya que en el mes de abril se practicaron y contabilizaron los primeros ajustes recaudatorios internos por estos impuestos.

Así pues, después de cerrar dos ejercicios consecutivos con ligeros descensos en la recaudación total por estos impuestos, en 2010 están evolucionando positivamente, con la tasa más moderada en el que grava los hidrocarburos, el 3,5%, por debajo de la subida media de los tipos entrada en vigor a mediados del pasado ejercicio, lo que supone que el consumo sigue descendiendo.

Más elevada es la tasa interanual a la que llega el segundo de estos impuestos por su entidad recaudatoria, el I.E. s/ Tabaco, el 7,3%, tasa que también es inferior a la subida del tipo impositivo medio de las cajetillas de tabaco, cuyo precio ha soportado un fuerte aumento desde el pasado mes de enero.

Asimismo, en abril las Diputaciones Forales han transferido a la Hacienda estatal y contabilizado un importe de 71.828.132 € en concepto de **Ajustes II.EE. Fabricación** proveniente de:

Liquidación 2009	(56.534.915)
Primer trimestre 2010	(15.293.217)
Total	(71.828.132)

Este importe es un 26,2% más negativo que el contabilizado en el mismo período del ejercicio anterior, fundamentalmente como consecuencia de que en la liquidación-09 resulta para el I.E. s/ Hidrocarburos un mayor ajuste a favor de la Agencia Tributaria, al aumentar el índice de consumo de la CAPV respecto al que se tuvo en cuenta en la liquidación-08.

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 2010, cuyos importes 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.

En cuanto a la **ejecución presupuestaria** se refiere, al mes de mayo se ha ejecutado el 37,8% del Presupuesto-10 de tributos concertados por gestión propia de las Diputaciones Forales, varios puntos más que el grado de ejecución que se registraba en el ejercicio precedente, incluso sin tener en cuenta el ingreso extraordinario contabilizado en el IVA.

Lógicamente, dentro del panel de tributos concertados destaca el nivel de ejecución del **IVA**, que con un 56,9%, varios puntos por encima de la registrada en el ejercicio anterior, marca por mucho el techo de cobertura presupuestaria.

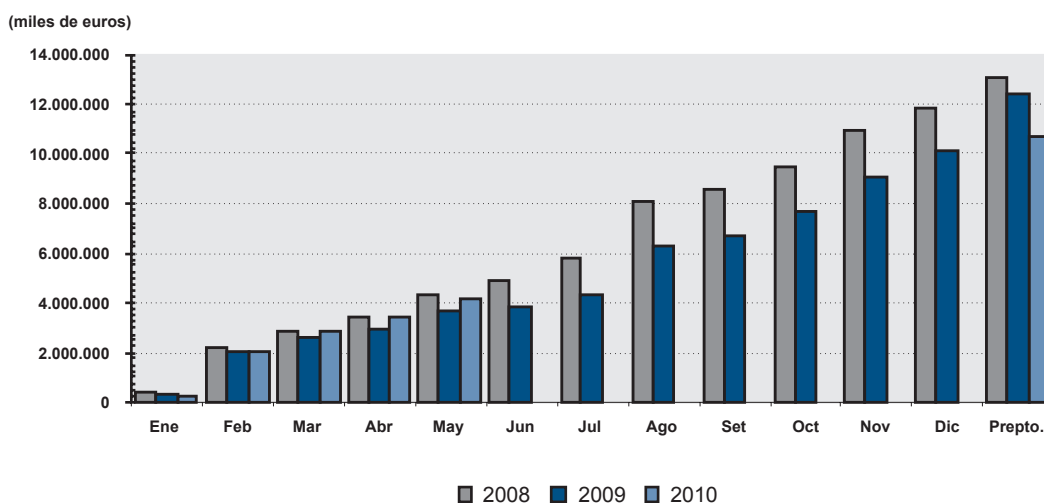
En sentido contrario se descuelga el **I. Sociedades**, que apenas contabiliza un 15,6% de su partida presupuestaria, si bien en este impuesto el grueso de la recaudación por la Cuota diferencial neta no suele ingresarse hasta pasado el ecuador del ejercicio.

Varios puntos por debajo de la media del conjunto de tributos, se sitúa el nivel de ejecución presupuestaria del IRPF, que sí supera la tasa del ejercicio anterior y que no presenta diferencias notorias entre las tres Diputaciones Forales.

También en el resto de los impuestos se está registrando una ejecución presupuestaria superior a la del ejercicio precedente y es que, al contrario de lo que sucedía a mayo-09, en la casi totalidad de las figuras tributarias está aumentando interanualmente la recaudación.

Así, el I.E. s/ **Determinados Medios de Transporte**, después de cerrar dos ejercicios con fuertes caídas, está aumentando interanualmente su recaudación en un 21,5% y los **II.EE. de Fabricación**, tras dos ejercicios consecutivos con un leve descenso en el total recaudado, al mes de mayo están incrementando su recaudación con distintas tasas interanuales, pero positivas en todos ellos, como es el caso del **I.E. s/Electricidad** que, favorecido por la aparición de dos nuevas empresas contribuyentes, está viendo incrementarse su recaudación por encima de la demanda de consumo y de la subida de tarifas.

**CAPV. Gestión Propia
EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA 2008/2010**



RECAUDACIÓN CAPV

Periodo: enero/mayo 2010

[importes en euros]

	Acumulado 2010	Acumulado 2009	Diferencia	% Incto.	Presupuesto 2010	Ejecución (%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Imppto. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	1.799.828.250	1.780.485.590	19.342.660	1,1	4.383.908.000	41,1
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	113.076.150	126.483.127	(13.406.977)	(10,6)	291.632.000	38,8
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	37.275.211	37.316.661	(41.450)	(0,1)	85.634.000	43,5
Retenciones Ganancias Patrimoniales	7.287.997	8.881.305	(1.593.308)	(17,9)	26.083.000	27,9
Pagos frac. Profes. y Empresariales	79.540.703	80.916.744	(1.376.041)	(1,7)	162.950.000	48,8
Cuota diferencial neta	<u>710.107.467</u>	<u>706.554.470</u>	<u>3.552.997</u>	<u>(0,5)</u>	<u>682.765.000</u>	
Total IRPF	1.326.900.844	1.327.528.957	(628.113)	(0,0)	4.267.442.000	31,1
Imppto. s/ Sociedades :						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	113.076.147	126.480.292	(13.404.145)	(10,6)	291.632.000	38,8
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	37.275.205	37.316.655	(41.450)	(0,1)	85.634.000	43,5
Retenciones Ganancias Patrimoniales	7.287.996	8.881.304	(1.593.308)	(17,9)	26.083.000	27,9
Cuota diferencial neta	9.380.326	22.583.260	(13.202.934)	(58,5)	665.840.000	1,4
Total I. Sociedades	167.019.674	195.261.511	(28.241.837)	(14,5)	1.069.189.000	15,6
Imppto. s/ Renta No Residentes	26.237.311	51.430.651	(25.193.340)	(49,0)	105.694.000	24,8
Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones	28.981.092	27.618.807	1.362.285	4,9	80.350.000	36,1
Imppto. s/ Patrimonio	1.245.520	2.810.993	(1.565.473)	(55,7)	49.280.075	2,5
Impuestos extinguidos						
Total Impuestos Directos	1.550.384.441	1.604.650.919	(54.266.478)	(3,4)	5.571.955.075	27,8
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión propia	1.708.664.194	1.321.375.753	387.288.441	29,3	3.001.234.000	56,9
Gestión propia D.F	1.708.664.194	1.321.375.753	387.288.441	29,3	3.001.234.000	56,9
Ajuste DD.FF.	0	0	0	0	0	0
Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales	56.065.444	50.170.716	5.894.728	11,7	166.514.000	33,7
Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados	34.202.384	42.396.775	(8.194.391)	(19,3)	99.081.000	34,5
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	15.712.170	12.935.978	2.776.192	21,5	37.430.000	42,0
I. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	5.410.126	4.969.159	440.967	8,9	14.700.000	36,8
Hidrocarburos	417.082.436	403.082.102	14.000.334	3,5	1.091.100.000	38,2
Labores Tabaco	127.842.817	119.145.024	8.697.793	7,3	391.700.000	32,6
Cerveza	1.448.365	1.101.690	346.675	31,5	5.200.000	27,9
Electricidad	32.513.990	27.690.282	4.823.708	17,4	74.700.000	43,5
I.s/ Ventas Minoristas Detmdos. Hidrocarburos	24.578.884	24.594.208	(15.324)	(0,1)	51.900.000	47,4
I.E.s/ Carbón						
Imppto. s/ Primas de Seguros	27.398.626	25.587.659	1.810.967	7,1	75.681.000	36,2
Impuestos extinguidos	67	125	(58)	(46,4)	0	0
Total Impuestos Indirectos	2.450.919.503	2.033.049.471	417.870.032	20,6	5.009.240.000	48,9
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Bingo	8.051.328	8.977.924	(926.596)	(10,3)	21.051.295	38,2
Máquinas y aparatos automáticos	8.337.104	8.183.637	153.467	1,9	29.367.905	28,4
Casinos y otros	1.784.592	1.332.140	452.452	34,0	3.039.538	58,7
Total Tasa de Juego	18.173.024	18.493.701	(320.677)	(1,7)	53.458.738	34,0
Recargos	4.376.275	4.194.502	181.773	4,3	14.355.000	30,5
Intereses de Demora	8.712.422	4.254.886	4.457.536	104,8	13.706.287	63,6
Sanciones	4.748.842	5.320.322	(571.480)	(10,7)	8.943.900	53,1
Total Tasas y otros ingresos	36.010.563	32.263.411	3.747.152	11,6	90.463.925	39,8
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTIÓN PROPIA	4.037.314.507	3.669.963.801	367.350.706	10,0	10.671.659.000	37,8
Ajuste I.V.A.: Aduanas	113.976.683	119.511.430	(5.534.747)	(4,6)	446.400.000	25,5
Operaciones Interiores	141.558.277	139.766.376	1.791.901	1,3	384.700.000	36,8
Total Ajuste I.V.A.	255.534.960	259.277.806	(3.742.846)	(1,4)	831.100.000	30,7
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol, e Intermedios						
Importaciones	88.451	66.519	21.932	33,0	220.000	40,2
Op. Interiores	18.265.105	20.667.036	(2.401.931)	(11,6)	44.800.000	40,8
Hidrocarburos						
Importaciones	1.049	191	858	449,2	1.000	104,9
Op. Interiores	(114.019.104)	(102.966.430)	(11.052.674)	(10,7)	(240.000.000)	47,5
Labores Tabaco	19.376.919	20.720.327	(1.343.408)	(6,5)	51.700.000	37,5
Cerveza						
Importaciones	45.516	35.276	10.240	29,0	220.000	20,7
Op. Interiores	4.413.932	4.575.113	(161.181)	(3,5)	15.300.000	28,8
Total Ajustes Imptos. Especiales	(71.828.132)	(56.901.968)	(14.926.164)		(127.759.000)	56,2
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	4.221.021.335	3.872.339.639	348.681.696	9,0	11.375.000.000	37,1

N

ormativa tributaria (1 febrero 2010 - 30 junio 2010)

TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA (BOTH A)

BOTH A N° 13 03/02/2010 (IRNR, ITPYAJD, IVA, IIEE)

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2010, del Consejo de Diputados de 26 de enero, que introduce diversas modificaciones en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales.

Sumario:

La Ley 11/2009, de 26 de octubre, que regula las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliaria, introduce diversas modificaciones en materia tributaria. Entre las modificaciones que se introducen, y que hacen necesaria su adaptación a la normativa foral alavesa, en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, se encuentran las relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al Impuesto sobre el Valor Añadido y a los Impuestos Especiales. Así mismo, la Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 incorpora determinadas modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales, en concreto en el Impuesto sobre Hidrocarburos. Como novedad en el Impuesto sobre Hidrocarburos se regula la devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería. Igualmente, fija para el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2010 el tanto por ciento de interés de demora a que se refiere el apartado 6 del artículo 26 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, que será del 5 por ciento.

BOTH A N° 18 15/02/2010 (PROC)

ORDEN FORAL 39/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 3 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios y modelos.

Sumario:

Mediante Decreto Foral 110/2008, de 23 de diciembre, se ha regulado el marco general de las condiciones y requisitos de la presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática, estableciéndose que deberán presentarse por esta vía las declaraciones que determine el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. Es por ello que en la presente Orden Foral se especifican las declaraciones tributarias a las que se ha considerado conveniente hacer obligatoria la utilización de la vía telemática por Internet, así como los sujetos y entidades a quienes se les impone la referida obligación y el procedimiento.

BOTHA N° 22 24/02/2010 (ITPYAJD, ISD, IEDMT)

DECRETO FORAL 4/2010, del Consejo de Diputados de 9 de febrero, 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:

La letra b) del apartado 4 del artículo 13 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, la letra b) del artículo 74 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° 35 29/03/2010 (IS)

DECRETO FORAL 9/2010, del Consejo de Diputados de 9 de marzo, que regula el Régimen de la Comunicación y del Certificado de Idoneidad Ambiental de las inversiones que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía, a los efectos de la deducción prevista en el Impuesto de Sociedades.

Sumario:

Mediante Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, se reforzó la incentivación de determinadas actividades consideradas prioritarias y tendentes a procurar el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de las fuentes de energía.

En concreto, en la letra b) del apartado 2 del artículo 44 de la Norma Foral 24/1996, se especifican cinco ámbitos sobre los que el Departamento de Medio Ambiente de la Diputación Foral de Álava, debe emitir certificado para la aplicación de la deducción:

- a') Minimización, reutilización y valorización de residuos.
- b') Movilidad y Transporte sostenible.
- c') Regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias.
- d') Minimización del consumo de agua y su depuración.
- e') Empleo de energías renovables y eficiencia energética. Este aspecto ha sido desarrollado en el artículo 30 del Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, definiendo los supuestos de hecho de los cinco ámbitos citados y estableciendo unas determinaciones procedimentales que necesitan un adecuado desarrollo reglamentario.

A tal fin responde el presente Decreto Foral, cuyo objeto es la regulación del régimen de la Comunicación y del Certificado de Idoneidad Ambiental, estableciendo entre otros aspectos el procedimiento y la documentación que el sujeto pasivo debe aportar para demostrar la mejora ambiental o adicionalidad ambiental que supone la inversión objeto de la posible deducción.

BOTHA N° 36 321/03/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 182/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 23 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 2009.

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 2009.

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° 37 07/04/2010 (IRNR, IVA,)

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2010, del Consejo de Diputados de 23 de marzo, que modifica diversas Normas Forales para su adaptación a la normativa comunitaria.

Sumario:

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, regula en su articulado la concertación de determinados tributos en el sentido de que las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, con ciertas peculiaridades en algunos casos.

La Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, incorpora al ordenamiento jurídico tributario las modificaciones comunitarias en el ámbito de la imposición indirecta y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de obligada incorporación en la normativa tributaria alavesa.

Por una parte, dichas modificaciones tiene como finalidad incorporar el contenido esencial de las directivas del Consejo de la Unión Europea que se pasan a relacionar:

- Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.
- Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE,

a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

- Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.
- Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

Por otra parte, la citada Ley en relación con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, introduce modificaciones que tienen por objeto favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario. Así, entre las modificaciones se incluye la declaración de exención de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y fondos de pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002 de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

BOTHA N° 38 09/04/2010 (IVA)

DECRETO FORAL 8/2010, del Consejo de Diputados de 2 de marzo, que regula para el 2010 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El artículo 34 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen.

El presente Decreto Foral tiene por objeto regular para el año 2010 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado.

BOTHA N° 46 30/04/2010 (IRPF)

DECRETO FORAL 18/2010, del Consejo de Diputados de 27 de abril, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

La Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica su

artículo 9 a la enumeración de las rentas exentas de tributación, incluyendo dentro de las mismas las ayudas públicas prestadas por las Administraciones Públicas Territoriales, que se determinen reglamentariamente.

En desarrollo de la citada materia, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre, regula en su artículo 12 la exención de ayudas públicas prestadas por las Administraciones Públicas Territoriales.

El entorno desfavorable para los sectores industriales, y en particular para el sector del automóvil, ha tenido respuesta por parte de las distintas Administraciones Públicas en forma de subvenciones a la adquisición de vehículos, electrodomésticos, mobiliario, calderas a condensación y renovación de ventanas.

El presente Decreto Foral tiene por objeto incluir las mencionadas subvenciones en la relación de ayudas exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mediante la modificación del artículo 12 del Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del citado Impuesto.

BOTHA N° 46 30/04/2010 (IS)

DECRETO FORAL 14/2010, del Consejo de Diputados de 13 de abril, que modifica diversos Decretos Forales del Consejo que regulan la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas, que aprobaron los Reglamentos regulador de las obligaciones de facturación y de Sociedades.

Sumario:

Por medio del presente Decreto Foral se modifican diversos preceptos de distintos Decretos Forales entre las que se encuentran las introducidas en el Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que incorpora un nuevo supuesto de excepcionalidad a la obligación a retener y de ingresar a cuenta.

Asimismo se modifica el Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula con carácter general la obligación de informar a la Hacienda Foral sobre cuentas, operaciones y activos financieros y en concreto la obligación que tienen las entidades de crédito y demás entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, de presentar declaraciones informativas anuales sobre saldos por importe superior a 6.000 euros y sobre imposiciones, disposiciones de fondos y cobros de cualquier documento cuando su importe sea superior a 3.000 euros.

Además se introduce la obligación de informar acerca de los cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito cuando el importe neto anual exceda de 3.000 euros y se excluye a las empresas o entidades que instrumenten compromisos por pensiones, de la obligación de informar sobre aportaciones a los planes de previsión social empresarial.

Igualmente se realiza un ajuste técnico en cuanto a la obligación de informar sobre operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.

Por otra parte se modifica la Disposición Transitoria Tercera del Decreto Foral 12/2009, de 10 de febrero, que aprueba la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro y modifica el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Y por último, se modifica el Decreto Foral 21/2009, de 3 de marzo, que regula la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas, se añade una nueva disposición adicional al Decreto Foral 24/2004, de 23 de marzo, que aprueba el Reglamento regulador de las obligaciones de facturación y modifica diversos preceptos del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril y se regula mediante una disposición adicional al presente Decreto las obligaciones informativas de las compañías suministradoras de energía eléctrica.

BOTHA N° 46 30/04/2010 (V)

DECRETO FORAL 15/2010, del Consejo de Diputados de 13 de abril, que regula la representación voluntaria otorgada para la realización de determinados trámites y actuaciones en materia tributaria ante la Hacienda Foral de Álava y crea el Registro de Representantes Voluntarios.

Sumario:

Durante los últimos años, y con el propósito de facilitar a los contribuyentes el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la Hacienda Foral de Álava está llevando a cabo diversas actuaciones que fomentan y favorecen sus relaciones a través de nuevos canales.

El artículo 46 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, prevé la posibilidad de que los obligados tributarios actúen ante la Administración tributaria por medio de representante voluntario.

La conjunción de, por una parte, la ampliación de los servicios ofrecidos por la Hacienda Foral de Álava a través de nuevos canales y, por otra, la posibilidad de actuar ante la misma a través de representante, hace necesario desarrollar las previsiones generales contenidas en la Norma Foral General Tributaria de Álava sobre representación voluntaria.

Es por ello que se ha elaborado el presente Decreto Foral cuyo objeto es desarrollar el régimen de representación voluntaria de todas aquellas personas que se relacionen o deseen relacionarse con la Hacienda Foral de Álava a través de un representante.

En este Decreto Foral se procede a la creación de un Registro de Representantes Voluntarios que permita inscribir y gestionar las facultades otorgadas por los obligados tributarios a favor de sus representantes.

BOTHA N° 46 30/04/2010 (IVA)

DECRETO FORAL 13/2010, del Consejo de Diputados de 13 de abril, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, para la incorporación de determinadas directivas comunitarias y el Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, que regula las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición.

Sumario:

Mediante Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero, se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para la incorporación de determinadas directivas comunitarias.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, regula en su articulado la concertación de determinados tributos en el sentido de que las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, con ciertas peculiaridades en algunos casos.

Mediante el presente Decreto Foral se incorporan a la normativa tributaria alavesa la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro y la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

Por tanto, se efectúan las modificaciones pertinentes en el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, que regula las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición.

BOTHA N° 46 30/04/2010 (IRPF, ISD,ITPYAJD)

DECRETO FORAL 12/2010, del Consejo de Diputados de 13 de abril, que modifica distintos preceptos de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sumario:

Mediante Norma Foral 14/2009, de 17 de diciembre, de ejecución presupuestaria para el 2010, se modifican diversas disposiciones tributarias.

Entre las disposiciones que se modifican se encuentran la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Algunas de las modificaciones incorporadas a las citadas Normas Forales requieren la adaptación de sus correspondientes Reglamentos de desarrollo.

El presente Decreto Foral consta de tres artículos, una Disposición Adicional, una Disposición Transitoria y una Disposición Final.

En el artículo 1 se recogen las modificaciones del Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el artículo 2 se modifican los apartados 1, 2 y 3, del artículo 29, del Decreto Foral 74/2006, de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el artículo 3 se engloban las modificaciones del Decreto Foral 66/2003, de 30 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

BOTHA N° 49 07/05/2010 (IVA)

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2010, del Consejo de Diputados de 27 de abril, que aprueba las medidas para la recuperación económica y el empleo en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, regula en su articulado la concertación de determinados tributos en el sentido de que las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, con ciertas peculiaridades en algunos casos.

El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, por el que se regulan medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, introduce modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido que hacen necesaria su adaptación a la normativa tributaria alavesa.

Entre las modificaciones que mediante el presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal se introducen en el Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido hay que destacar:

- La ampliación del concepto de rehabilitación estructural en el Impuesto sobre el Valor Añadido y reducción del tipo de gravamen aplicable a la renovación y reparación de viviendas particulares.
- La simplificación de los requisitos para recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de créditos incobrables.
- La aplicación del tipo superreducido del Impuesto sobre el Valor Añadido a los servicios de dependencia que se presten mediante plazas concertadas o mediante precios derivados de concursos administrativos.

BOTHA N° 49 07/05/2010 (IE)

Orden Foral 274/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 23 de abril, por la que se regula la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo que se hayan efectuado durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2009.

Sumario:

Se regula la forma y plazo para la presentación de la solicitud de devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo que se hayan efectuado durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2009 y se aprueba el modelo 050 y el procedimiento para la presentación del mismo.

BOTHA N° 59 31/05/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 314/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 19 de mayo, de modificación de la Orden Foral 712/2009, de 16 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 2010.

Sumario:

El artículo 30 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que el método de estimación objetiva por signos, índices o módulos se aplicará, en los términos, límites cuantitativos y para sectores de actividad económica, excluidas las actividades profesionales, que reglamentariamente se establezcan.

Mediante Orden Foral 712/2009, de 16 de diciembre, 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 2010.

En virtud de la presente Orden Foral se introducen modificaciones en los Anexos I y III de la Orden Foral 712/2009. Estas modificaciones se refieren, fundamentalmente, a la determinación del rendimiento neto correspondiente a la actividad de "Transporte de mercancías por carretera", grupo 722 de la Tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas.

BOTHA N° 61 04/06/2010 (IVA)

DECRETO FORAL 20/2010, del Consejo de Diputados de 25 de mayo, que modifica el Decreto Foral 8/2010, de 2 de marzo, que reguló para 2010 el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El artículo 34 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen. Mediante Decreto Foral 8/2010, de 2 de marzo, se regula para el año 2010 el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Posteriormente mediante Orden EHA/1059/2010, de 28 de abril, se reducen los módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para las actividades económicas afectadas por la reducción del tipo impositivo aplicable a las actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares. El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, regula en su articulado la concertación de determinados tributos en el sentido de que las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, con ciertas peculiaridades en algunos casos.

En consecuencia el objeto del presente Decreto Foral es reducir los módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para las actividades económicas afectadas por la reducción del tipo impositivo aplicable a las actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares.

Así mismo, se modifica la redacción dada al artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el Decreto Foral 13/2010, de 13 de abril, mediante el que se incorporan determinadas directivas comunitarias, y a su vez modifica el Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, que regula las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición.

BOTHA N° 61 04/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 318/2010 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 19 de mayo, por la que se aprueba el modelo 349 de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet.

Sumario:

La Orden Foral 156/2002 del Diputado de Hacienda Finanzas y Presupuestos, de 14 de marzo, aprobó el modelo 349 de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soportes directamente legibles por ordenador. Las Directivas 2008/8/CE de Consejo, de 12 de febrero y 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre, introducen importantes novedades en lo referente a los estados recapitulativos regulados en los artículos 262 a 271, ambos inclusive de la Directiva 2006/112/CE. Una vez incorporado el contenido de las referidas Directivas a la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2010 de 23 de marzo y completada su transposición al Reglamento del Impuesto mediante el Decreto Foral 13/2010 de 13 de abril, se han introducido cambios en los artículos 78 a 81 de esta disposición reglamentaria en lo relativo a la obligación de presentar la Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como a su contenido y plazo de presentación.

En primer lugar se introduce como novedad la obligación de presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias por parte de aquellos empresarios o profesionales que realicen operaciones de prestaciones o adquisiciones intracomunitarias de servicios. Por tanto, deben incluirse este tipo de operaciones de servicios dentro del contenido de la declaración recapitulativa. Asimismo, las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración tributaria, tendrán la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, respecto de los servicios intracomunitarios que les sean prestados. Por otra parte, se modifica el período de declaración, que con carácter general corresponderá a cada mes natural aunque también podrá ser trimestral, anual y excepcionalmente bimestral.

Por todo ello, se hace necesario aprobar un nuevo modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, tanto en su diseño papel como en su diseño físico y lógico al objeto de adaptarlo a la nueva normativa vigente a partir del 1 de enero de 2010.

BOTHA N° 63 09/06/2010 (V)

ORDEN FORAL 358/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 27 de mayo, de modificación de la Orden Foral 39/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 3 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios y modelos.

Sumario:

Mediante Orden Foral 39/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 3 de febrero, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios y modelos.

En virtud de la presente Orden Foral se introduce una modificación en el apartado uno del artículo 1 de la Orden Foral 39/2010. Esta modificación consiste en añadir dos modelos de autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, en concreto los modelos 202 y 222.

BOTHA N° 69 23/06/2010 (IS)

DECRETO FORAL 27/2010, del Consejo de Diputados de 15 de junio, que modifica el Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en materia de deducciones por actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica.

Sumario:

El apartado 2 del artículo 43 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, establece que para la aplicación de las deducciones reguladas en los artículos 41 y 42 de la citada Norma Foral, que regulan, respectivamente, la deducción por actividades de investigación y desarrollo y la deducción por actividades de innovación tecnológica, se podrá regular un procedimiento para que los contribuyentes aporten informe motivado emitido por el órgano que reglamentariamente se establezca, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo o como innovación tecnológica. El desarrollo reglamentario de lo anterior se regula en los artículos 33 y 34 del Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Tras el período transcurrido desde la aprobación del procedimiento de solicitud de dichos informes, resulta pertinente realizar diversas adecuaciones en su contenido dirigidas a conseguir mejoras en su aplicación práctica. Así, las modificaciones más relevantes introducidas por el presente Decreto Foral derivan de la necesidad de adecuar el procedimiento de solicitud del informe motivado al procedimiento general desarrollado por el organismo emisor. A estos efectos, se establece el carácter anual de la solicitud para la emisión del informe, que recibirá la denominación de "informe de calificación a efectos fiscales", y, por otra parte, se rebaja de 2 millones de euros de presupuesto total a 1 millón de euros de presupuesto anual la cantidad a partir de la cual será preciso que la entidad solicitante presente un informe técnico emitido por una entidad debidamente acreditada por un organismo integrado en la Asociación Europea de Cooperación para la Acreditación.

BOTHA N° 71 28/06/2010 (IS, IRNR)

ORDEN FORAL 386/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 10 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 2009, 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.

El artículo 130 de la Norma Foral 24/1996, del Impuesto sobre Sociedades, 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.

Por otra parte, en el nuevo entorno estratégico y operativo de las Administraciones Públicas, mediante Decreto Foral 110/2008, de 23 de diciembre, se regula el marco de las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones por vía telemática, estableciéndose que las declaraciones que determine el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos deberán ser presentadas por esta vía. Y, más concretamente, mediante la Orden Foral 39/2010, de 3 de febrero, se especifican las declaraciones tributarias para cuya presentación se ha considerado conveniente hacer obligatoria la utilización de la vía telemática a través de Internet, encontrándose entre las mismas las autoliquidaciones a realizar por el Impuesto sobre Sociedades.

En este contexto 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 2009.

BOTHA N° 72 30/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 427/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 17 de junio, de modificación de la Orden Foral 39/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 3 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios y modelos.

Sumario:

En la Orden Foral 39/2010, de 3 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados tributarios y modelos, se especifican las declaraciones tributarias a las que se ha considerado conveniente hacer obligatoria la utilización de la vía telemática por Internet, así como los sujetos y entidades a quienes se les impone la referida obligación y el procedimiento a seguir para su materialización.

No obstante lo anterior, es preciso modificar la citada Orden Foral con la finalidad de incluir en el apartado Uno del artículo 1, según redacción dada por la Orden Foral 358/2010, de 27 de mayo, una nueva letra la n) en el párrafo Autoliquidaciones.

TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA (BOB)

BOB N° 21 02/02/2010 (IVA)

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2010, de 26 de enero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y otras disposiciones tributarias.

Sumario:

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. La Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, ha introducido una serie de novedades en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y en la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. En particular, destaca la elevación de los tipos impositivos general y reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido, que pasan del 16 y 7 por ciento al 18 y 8 por ciento, respectivamente. Por otra parte, la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, efectúa diversas modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, impuesto éste que, en lo que respecta a operaciones societarias, se exacciona a los mismos tipos impositivos vigentes en territorio común.

BOB N° 34 19/02/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 385/2010, de 12 de febrero, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2010.

Sumario:

El artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen. La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2010 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.

A diferencia de los últimos ejercicios, se ha actualizado el importe de los módulos, debido a la subida, a partir del 1 de julio de 2010, de los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido, del 7 al 8 por 100, el tipo reducido, y del 16 al 18 por 100, el tipo general, respectivamente.

Con el fin de simplificar los cálculos, se ha dispuesto una tabla única a lo largo de todo el año. No obstante esto último, y con objeto de amortiguar las consecuencias financieras del aumento de tipos, se dispone que para el cálculo de las cuotas trimestrales se utilizarán las tablas del ejercicio 2009, debiendo emplearse las presentes para el cálculo de la cuota correspondiente al cuarto trimestre, produciéndose entonces la regularización del ejercicio. Sin embargo, los sujetos pasivos que cesen antes del 1 de octubre de 2010 aplicarán exclusivamente las tablas en vigor correspondientes a 2009, no viéndose afectados por la subida de tipos impositivos.

BOB N° 34 19/02/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 386/2010, de 12 de febrero, 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 2010.

Sumario:

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.

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 2010 y determinar su cuantificación.

BOB N° 41 02/03/2010 (IRPF, IS, ISD,ITPYAJD)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 11/2010, de 23 de febrero, por el que se modifican diversos Reglamentos tributarios.

Sumario:

La Norma Foral 3/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 2010, ha introducido diversas modificaciones en el sistema tributario. Algunas de estas medidas precisan un desarrollo reglamentario para su aplicación.

En concreto, en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se modificó la tributación de los rendimientos del capital inmobiliario, cuyos ingresos pasan de tributar mediante el criterio de devengo a tributar mediante el criterio de caja. Con este cambio sólo considera ingresos del ejercicio los ya cobrados, eliminándose, en consecuencia, de los gastos deducibles los saldos de dudoso cobro, a la vez que se dispone una situación transitoria entre la anterior y la nueva forma de tributación.

En el Impuesto sobre Sociedades, quedan exentas de retención las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciba la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores por determinados préstamos de valores.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se han efectuado diversas modificaciones técnicas que dan un mejor soporte jurídico a la presentación telemática de autoliquidaciones por este Impuesto.

Por último, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las donaciones de bienes correspondientes a la sociedad de gananciales dejan de considerarse una sola donación y pasan a tributar como dos donaciones.

BOB N° 41 02/03/2010 (ITPYAJD)

ORDEN FORAL 490/2010, de 24 de febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 600 de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sumario:

Diversos antecedentes relativos a la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el interés de la Administración de ampliar las presentaciones telemáticas a un número mayor de contribuyentes, la demanda cada vez más habitual de los obligados tributarios a la Administración de la implantación de estas presentaciones y la necesidad de establecer un adecuado control de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, hace que se considere nece-

saría una adecuada regulación de la presentación por medios telemáticos de las autoliquidaciones del citado Impuesto.

BOB N° 41 02/03/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 460/2010, de 22 de febrero, por la que se aprueban los signos, índices y módulos para la aplicación del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a la actividad de pesca de bajura, para los ejercicios de 2010 a 2014.

Sumario:

El Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 29 dispone que la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva de dicho impuesto se aplicará a cada una de las actividades económicas que se determinen por el diputado Foral de Hacienda y Finanzas. El artículo 37 del citado Reglamento establece que la determinación del rendimiento neto 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. En consecuencia, la presente Orden Foral fija los signos, índices o módulos aplicables a la actividad de pesca de bajura para los ejercicios de 2010 a 2014.

BOB N° 41 02/03/2010 (ITPYAJD, ISD, IEDMT)

ORDEN FORAL 110/2010, de 13 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Habiéndose observado errores en la Orden Foral 110/2010, de 13 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, publicada en el «Boletín Oficial de Bizkaia» número 14 de 22 de enero de 2010, se procede a efectuar las oportunas rectificaciones.

BOB N° 42 03/03/2010 (V)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 12/2010, de 23 de febrero, por el que se modifican el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales y el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia

Sumario:

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 aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, mediante el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, y, más recientemente, el Reglamento de Gestión Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, mediante el Decreto Foral 112/2009, de 21 de julio.

Respecto al primero de ellos, se ha puesto de manifiesto la necesidad de realizar una serie de modificaciones para dar un tratamiento normativo adecuado a aquellos supuestos de creación de entidades con la única finalidad de transmitir posteriormente sus acciones, participaciones o títulos representativos de los fondos propios a terceros. En estos casos se establece la obligación de facilitar determinada información censal.

Así mismo, por motivos de control, se dispone en este Reglamento que, las entidades crediticias deberán informar de las cantidades que entreguen o reciban en metálico por importe superior a 3.000 euros, así como de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales adheridos al sistema de cobros mediante tarjeta de crédito o débito cuando el importe neto anual de dichos cobros exceda de 3.000 euros.

Por otra parte, para evitar la duplicidad en el suministro de información sobre los planes de previsión social empresarial, se exime a las empresas que instrumenten compromisos por pensiones a través de dichos planes de informar al respecto.

Además, como una forma de lucha contra el fraude, se crea la nueva obligación por parte de las empresas suministradoras de energía eléctrica, de aportar anualmente entre otros datos, los consumos de electricidad y la identificación del punto de consumo, así como otros datos de interés fiscal que permitan localizar actividades económicas encubiertas.

Por lo que se refiere al Reglamento de Gestión, por un lado se modifica el procedimiento correspondiente a la tasación pericial contradictoria para dar preponderancia al último valor de los comprobados mediante peritos de la Administración y por otro se señala como forma de terminación del procedimiento de rectificación de auto-liquidaciones, la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o inspección.

En cuanto al Reglamento de Inspección, se modifica tanto este como el de Gestión, para incluir dentro de las causas de interrupción justificada del procedimiento, la solicitud de documentos a distintas Administraciones públicas.

Por último, en la disposición adicional segunda se introduce una modificación en el Decreto Foral por el que se regulan las obligaciones de facturación en relación con la expedición de facturas por la Comisión Nacional

de Energía en nombre y por cuenta de los distribuidores y de los productores de energía eléctrica en régimen especial o de sus representantes.

BOB Nº 51 16/03/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 662/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

El artículo 111 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece, con carácter general, para los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, la obligación de efectuar e ingresar pagos fraccionados a cuenta de dicho Impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se determine.

La aprobación del Decreto Foral 183/2009, de 22 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo y a otras rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha modificado la información a cumplimentar para el ingreso de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La citada modificación normativa hace necesaria la adaptación del modelo 130.

BOB Nº 60 30/03/2010 (IRNR)

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2010, de 23 de marzo, por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

Sumario:

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuando estos últimos operen sin mediación de establecimiento permanente, se registrarán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La aprobación de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, incorpora al ordenamiento jurídico tributario las modificaciones comunitarias en el ámbito de la imposición indirecta y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de obligada incorporación en la normativa fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia.

Dichas modificaciones tienen como finalidad incorporar el contenido esencial de un conjunto de directivas del Consejo de la Unión Europea que se pasan a relacionar:

Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

- Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.
- Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se introducen modificaciones que tienen por objeto favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario. Así, entre las modificaciones se incluye la declaración de exención de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y fondos de pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

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 23 de marzo de 2010.

BOB N° 60 30/03/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 385/2010, de 12 de febrero, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2010.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Habiéndose observado errores en la Orden Foral 385/2010, de 12 de febrero, por la que se aprueban

los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2010, publicada en el «Boletín Oficial de Bizkaia» número 34 de 19 de febrero de 2010, se procede a efectuar las oportunas rectificaciones.

BOB N° 76 26/04/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 996/2010, de 19 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 2009.

Sumario:

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia aborda en este ejercicio la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2009.

La presente Orden Foral tiene por objeto exclusivo la aprobación del modelo de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2009.

BOB N° 76 26/04/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 997/2010, de 19 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 2009.

Sumario:

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 autoliquidaciones 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 2009, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

BOB N° 78 29/04/2010 (IS)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 52/2010, de 20 de abril, 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 deducciones por actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica.

Sumario:

El apartado 2 del artículo 42 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, establece que para la aplicación de las deducciones reguladas en los artículos 40 y 41 de la citada Norma Foral, deducción por actividades de investigación y desarrollo y deducción por actividades de innovación tecnológica respectivamente, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el órgano que reglamentariamente se establezca, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo o como innovación tecnológica. El desarrollo reglamentario de los citados artículos se regula en los artículos 36 y 37 del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Tras el período transcurrido desde la aprobación del procedimiento de solicitud de dichos informes, resulta pertinente realizar diversas adecuaciones en su contenido dirigidas a conseguir mejoras en su aplicación práctica. Así, las modificaciones más relevantes introducidas por el presente Decreto Foral derivan de la necesidad de adecuar el procedimiento de solicitud de informe motivado al procedimiento general desarrollado por el organismo emisor. A estos efectos, se establece el carácter anual de la solicitud para la emisión del informe, que en adelante recibirá la denominación de «informe de calificación a efectos fiscales», y, por otra parte, se rebaja de 2 millones de euros de presupuesto total a 1 millón de euros de presupuesto anual la cantidad a partir de la cual será preciso que, para la emisión del informe motivado, la entidad solicitante presente un informe técnico emitido por una entidad debidamente acreditada por un organismo integrado en la Asociación Europea de Cooperación para la Acreditación.

Finalmente destacar que, en aras a una mayor estabilidad del procedimiento regulado, se establece con carácter genérico la denominación de los órganos competentes para la emisión de los informes para evitar que en el futuro cambios en la estructura departamental del Gobierno Vasco o de la Diputación Foral de Bizkaia obliguen a modificar su regulación.

BOB N° 80 23/04/2010 (IRPF)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 65/2010, de 27 de abril, por el que se amplía la relación de ayudas exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica

su artículo 9 a la enumeración de las rentas exentas de tributación, incluyendo dentro de las mismas las ayudas prestadas por las Administraciones Públicas Territoriales, que se determinen reglamentariamente.

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, recoge en su artículo 12 y con carácter limitativo las ayudas exentas y su normativa reguladora.

El entorno desfavorable para los sectores industriales y en particular para el sector del automóvil ha tenido respuesta por parte de las distintas Administraciones Públicas en forma de subvenciones a la adquisición de vehículos, electrodomésticos, mobiliario, calderas a condensación y renovación de ventanas.

El presente Decreto Foral tiene por objeto incluir las mencionadas subvenciones en la relación de ayudas exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mediante la modificación del artículo 12 del Decreto Foral 207/2007 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

BOB N° 84 06/05/2010 (IVA)

DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2010, de 27 de abril, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para la adopción de medidas para la recuperación económica y el empleo.

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 26, que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, ha introducido novedades en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que requieren, a su vez, la reforma de la Norma Foral reguladora de dicho impuesto en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En este sentido, se amplía el concepto de rehabilitación estructural en el Impuesto, se reduce el tipo de gravamen aplicable a la renovación y reparación de viviendas particulares, se simplifican los requisitos para recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de créditos incobrables y se establece la aplicación del tipo superreducido a los servicios de dependencia que se presten mediante plazas concertadas o mediante precios derivados de concursos administrativos.

Por ello y en virtud de la autorización contenida en el artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, 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 27 de abril de 2010.

BOB N° 86 10/05/2010 (IIIEE)

ORDEN FORAL 1096/2010, de 30 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial 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:

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 regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Con efectos desde el 1 de enero de 2010 y vigencia indefinida el nuevo artículo 52 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, reconoce en su apartado Uno el derecho a la devolución 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 1.a del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y que hayan efectuado durante el año natural anterior.

En consecuencia, para la práctica de la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos se hace necesario establecer el correspondiente procedimiento dirigido a aquellos contribuyentes cuyo domicilio fiscal sea Bizkaia.

BOB N° 88 12/05/2010 (IS)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 66/2010, de 4 de mayo, 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 operaciones entre personas o entidades vinculadas.

Sumario:

La Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas forales de carácter tributario, dio nueva redacción, entre otros preceptos, al artículo 16 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades, dedicado a establecer el régimen de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas a efectos del citado Impuesto.

Por ello, a los efectos de cumplir el mandato contenido en la exposición de motivos de la ya citada Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, y atendiendo a la reciente jurisprudencia comunitaria, a la experiencia acumulada y a los problemas prácticos que se han puesto de manifiesto en los primeros momentos de aplicación del nuevo régimen, la Diputación Foral de Bizkaia considera adecuado modificar la regulación reglamentaria del Impuesto sobre Sociedades a los efectos de establecer una exoneración general para determinados contribuyentes cuyo volumen de operaciones con personas o entidades vinculadas no tenga una significación relevante, así como fijar umbrales mínimos para determinadas operaciones que, superados, eximan de cumplimentar las obligaciones de documentación previstas.

Esta exoneración de obligaciones de documentación trae como consecuencia que este tipo de entidades queden fuera del ámbito de aplicación del ya mencionado régimen sancionador previsto para el incumplimiento de las mismas, y se manifiesta como una necesidad ineludible para cumplir el mandato de las Juntas Generales de Bizkaia de eliminar esta carga administrativa en los supuestos y para los contribuyentes para los que su cumplimiento supusiera unos costes desproporcionados.

Por otro lado, los requisitos que se establecen en el presente Decreto Foral garantizan que no se produzca una merma recaudatoria o un menoscabo de la aplicación del valor de mercado a este tipo de operaciones como consecuencia de la relajación de los requisitos de documentación.

Prueba de ello es que esta exoneración no alcanza a las operaciones a las que resulte de aplicación lo previsto en los artículos 14 ó 15 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, o a las operaciones en las que alguna de las partes sea residente en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, salvo que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

Finalmente, el presente Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia también reformula el régimen relativo al ajuste secundario a que se refiere el apartado 8 del artículo 16 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, a los efectos de exonerar de las obligaciones de practicar retenciones o ingresos a cuenta respecto al citado ajuste, de una manera concordante con las modificaciones procedimentales que también se abordan.

BOB N° 89 13/05/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 1191/2010, de 7 de mayo, por la que modifica la Orden Foral 385/2010, de 12 de febrero, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2010, para actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares.

Sumario:

La disposición transitoria primera del Decreto Foral Normativo 3/2010, de 27 de abril, ha establecido, des-

de el día 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012, la aplicación del tipo impositivo del 7 por 100 -a partir de 1 de julio de 2010, del 8 por 100- a todo tipo de actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares; hasta ahora solo tributaban al citado tipo reducido las obras de albañilería, haciéndolo el resto al tipo general del 16 por 100.

Como consecuencia de lo anterior, el artículo único modifica la Orden Foral 385/2010, de 12 de febrero, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2010, para rebajar los módulos relativos al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a las actividades económicas afectadas por la citada reducción del tipo impositivo.

Con el fin de simplificar los cálculos se ha dispuesto una tabla única que incorpora la reducción de tipos citada distribuida a lo largo de todo el año, evitando de esa forma la utilización de tres tablas, una hasta el 13 de abril, con los módulos del año 2009 sin aumento, otra hasta el 30 de junio con los módulos reducidos y una tercera desde esa última fecha hasta el 31 de diciembre, con la aplicación del tipo del 8 por 100.

Como consecuencia de esta modificación, la disposición adicional primera establece un plazo especial de renunciaciones y revocaciones al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para los titulares de las actividades afectadas.

Las disposiciones adicionales segunda y tercera contienen, respectivamente, las reglas que deben tener en cuenta los sujetos pasivos afectados por la modificación introducida en esta Orden Foral para determinar las cuotas trimestrales y la cuota anual devengada por el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido en 2010.

BOB N° 111 14/06/2010 (V)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 77/2010, de 1 de junio de 2010, que modifica el Decreto Foral 188/2006 de 28 de noviembre por el que aprueban las Normas Técnicas para la determinación del Valor Mínimo Atribuible.

Sumario:

Mediante acuerdo de Consejo de Gobierno de 28 de noviembre de 2006 se aprobó el Decreto Foral 188/2006, de 28 de noviembre, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la determinación del Valor Mínimo Atribuible de los bienes inmuebles de naturaleza urbana referidos a los usos de vivienda, garaje, trastero, oficina, industria y comercio en edificio no exclusivo.

En virtud de la Norma 1 del Decreto Foral 188/2006, de 28 de noviembre, para el cálculo del Valor Mínimo Atribuible se tomará como referencia el valor del mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de éste, derivando dicho valor de datos económicos del mercado inmobiliario obtenidos a partir del estudio de transacciones inmobiliarias e hipotecarias.

Los cambios acaecidos en el mercado inmobiliario a lo largo del periodo de vigencia de la citada norma hacen necesario modificar ciertos coeficientes correctores del valor Suelo y de las Construcciones a fin de adecuar las Normas Técnicas de Valoración del Valor Mínimo Atribuible a la realidad inmobiliaria actual.

BOB N° 120 25/06/2010 (IS, IRNR)

ORDEN FORAL 1565/2010, de 18 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 2009.

Sumario:

La Orden Foral tiene por objeto regular el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2009, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

BOB N° 123 30/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 1619/2010, de 23 de junio, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por medio de soporte magnético directamente legible por ordenador.

Sumario:

La Orden Foral 1987/2002, de 1 de julio, aprobó el modelo 349, de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias que se ha venido utilizando hasta la aprobación de la presente Orden Foral, el cual se adaptaba a la regulación prevista en los artículos 78 a 81 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Por medio del Decreto Foral Normativo 2/2010, de 23 de marzo, han sido transpuestas en la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia las Directivas 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008; 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, y 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, del Consejo de la Unión Europea, en el ámbito de la imposición indirecta, de obligada incorporación. La Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero, modifica el lugar de la prestación de servicios con efectos a partir del 1 de enero de 2010, introduciendo importantes novedades por lo que se refiere a los estados recapitulativos. Amplía el ámbito subjetivo de los sujetos pasivos y personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo que se deben relacionar en el estado recapitulativo, incluyendo aquellos a quienes hayan prestado servicios que no están exentos del I.V.A. en el Estado miembro en el que la transacción está gravada. La Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre, relativa al sistema

común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias, establece la obligación de presentar un estado recapitulativo por cada mes natural, en un plazo no superior a un mes y con arreglo a las condiciones que establezcan los Estados miembros. Asimismo, autoriza a los Estados miembros a determinar las condiciones y límites que permitan a los sujetos pasivos presentar el estado recapitulativo para cada trimestre civil, en un plazo que no exceda de un mes a partir del final del trimestre, siempre que el importe total trimestral de entregas de bienes o prestaciones de servicios no supere determinado límite cuantitativo. La transposición de las dos Directivas indicadas ha supuesto la modificación de los artículos 78 a 81, ambos inclusive, del Reglamento del Impuesto, por medio de los que se regula la obligación de presentar la Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como su contenido, lugar y plazo de presentación.

Al no haber sido posible la modificación normativa por la que se han transpuesto las mencionadas directivas con anterioridad al 1 de enero de 2010, con fecha 25 de enero se aprobó por la Dirección General de Hacienda la Resolución 2/2010, relativa al contenido y plazos de presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias -modelo 349-, con objeto de arbitrar provisionalmente una solución que sirviera de apoyo normativo a la presentación de este modelo.

BOB N° 123 30/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 1620/2010, de 23 de junio, por la que se aprueba el modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

La Orden Foral 563/2002, de 19 de febrero, aprobó el modelo 309, que se ha venido utilizando hasta la aprobación de la presente Orden Foral para la presentación de la autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido. El Decreto Foral Normativo 1/2010, de 26 de enero, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, destacando la elevación de los tipos impositivos general y reducido. Ello hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permita recoger las modificaciones realizadas.

Por otra parte, el Decreto Foral Normativo 2/2010 que ha supuesto la trasposición de determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta para adaptarla a la normativa comunitaria, otorga la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, respecto a todos los servicios intracomunitarios que les sean prestados, a las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración. Al obtener tal condición vendrían obligados a presentar todas y cada una de las autoliquidaciones periódicas del Impuesto. Para evitar esa carga innecesaria se modifica el modelo 309 al objeto de permitir que dichas entidades liquiden el Impuesto mediante la presentación de liquidaciones especiales de carácter no periódico.

BOB N° 123 30/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 1622/2010, de 23 de junio, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática.

Sumario:

La Orden Foral 207/2009, de 19 de enero, aprobó el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cuál vino a sustituir a los entonces vigentes modelos 300, 320, 330 y 331. Dicho modelo se debe 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.

Por otra parte, el Decreto Foral Normativo 1/2010, de 26 de enero, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, destacando la elevación de los tipos impositivos general y reducido. Ello hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permita recoger las modificaciones realizadas.

BOB N° 123 30/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 1621/2010, de 23 de junio, 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 y su presentación telemática.

Sumario:

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 consistió 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, modifica el contenido de la misma en relación con los modelos de autoliquidación hasta entonces vigentes, ya que no lleva asociado ingreso ni solicitud de compensación o devolución.

De acuerdo, con lo expuesto, se aprobaron mediante la Orden Foral 195/2009, de 15 de enero, los mode-

los 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, el Decreto Foral Normativo 1/2010, de 26 de enero, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, destacando la elevación de los tipos impositivos general y reducido. Ello 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 Nº 123 30/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 1624/2010, de 23 de junio, por la que se aprueba el modelo 310 de autoliquidación trimestral en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

La Orden Foral 1252/1998, de 14 de abril, aprobó el modelo 310, que se ha venido utilizando hasta la aprobación de la presente Orden Foral por los sujetos pasivos incluidos en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para la presentación de la autoliquidación trimestral.

Por otra parte, el Decreto Foral Normativo 1/2010, de 26 de enero, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, destacando la elevación de los tipos impositivos general y reducido. Ello hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 310 de autoliquidación trimestral en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permita recoger las modificaciones realizadas.

BOB Nº 123 30/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 1623/2010, de 23 de junio, 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, y su presentación telemática.

Sumario:

La Orden Foral 897/2009, de 27 de marzo, aprobó el modelo 308, el cuál viene siendo utilizado para solicitar la devolución de las cuotas soportadas deducibles en la adquisición de medios de transporte afectos por los

sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera y tributen por el régimen simplificado del Impuesto, 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.

Por otra parte, el Decreto Foral Normativo 1/2010, de 26 de enero, modificó la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarla a la Ley 26/2009, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, que introdujo una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, destacando la elevación de los tipos impositivos general y reducido. Ello hace necesaria la aprobación de un nuevo 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, que permita recoger las modificaciones realizadas.

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.

TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA (BOG)

BOG N° 28 12/02/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 3/2010, de 8 de enero, por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Advertidos errores en la publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa número 9, de 15 de enero de 2010, de la Orden Foral 3/2010, de 8 de enero, por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles, se procede a su subsanación.

BOG N° 29 15/02/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 55/2010, de 27 de enero, por la que se aprueban el nuevo impreso y los diseños físicos y lógicos del soporte directamente legible por ordenador para la presentación del modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Advertidos errores en la publicación de la Orden Foral 55/2010, de 27 de enero, por la que se aprueban el nuevo impreso y los diseños físicos y lógicos del soporte directamente legible por ordenador para la presentación del modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, en el Boletín Oficial de Gipuzkoa n.º 18, de fecha 29 de enero de 2010, se procede a su subsanación:

BOG N° 31 17/02/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 112/2010 de 12 de febrero, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2010, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

Se establecen las cuantías, instrucciones y demás aspectos que regirán la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva con efectos a partir de 1 de enero de 2010. Conviene destacar que, en lo fundamental, las referidas cuantías, instrucciones y demás aspectos permanecen inalterados respecto a los que fueron de aplicación durante el periodo impositivo 2009, en atención a la evolución del índice de precios al consumo y a las circunstancias económicas adversas que atravesamos. Se incluye una única modificación respecto a aquéllas: Se trata de un ajuste técnico en las instrucciones de aplicación de la modalidad contenidas en el anexo II, para adecuar al periodo impositivo 2010 la regulación del índice corrector por inicio de la actividad de las normas específicas para la actividad de transporte de mercancías por carretera. Por otra parte, se ha estimado conveniente ampliar hasta el 15 de marzo los plazos para ejercitar en el año 2010 las opciones por la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva y por la modalidad simplificada del método de estimación directa, y para sus revocaciones. Así mismo, se ha entendido conveniente ampliar en los mismos términos el plazo de renuncia a la aplicación del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, y de revocación de la misma, toda vez que la Orden ministerial EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrolla para el año 2010 el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido se ha publicado muy recientemente, en el Boletín Oficial del Estado del 30 de enero de 2010, y habida cuenta de la interrelación existente entre el referido régimen simplificado y el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por último, señalar que la Orden Foral 77/2009, de 5 de febrero, por la que se modificó la Orden Foral 1.113/2008, asignó en su disposición adicional una bonificación del 90 por 100 al módulo relativo a Máquinas auxiliares de apuestas para el ejercicio 2009. El preámbulo de la Orden Foral preveía, por su parte, una bonificación del 50 por 100 para el ejercicio 2010. Sin embargo, las especiales circunstancias económicas que vivimos y la reciente implantación de este nuevo sector de actividad, aconsejan mantener también en el ejercicio 2010 la bonificación en el 90 por 100, al objeto de no entorpecer la consolidación del sector.

BOG N° 47 11/03/2010 (ITPYAJD, ISD, IEDMT)

ORDEN FORAL 13/2010, de 4 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de ve-

hículos y embarcaciones aplicables, en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Advertidos errores en la publicación de la Orden Foral 13/2010, de 4 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 Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, en el Boletín Oficial de Gipuzkoa n.º 16, de fecha 27 de enero de 2010, se procede a su subsanación.

BOG N° 54 23/03/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 218/2010, de 11 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 y de la exacción del recurso cameral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, correspondientes al período impositivo 2009, regulándose el plazo y los lugares de presentación.

Sumario:

En referencia al deber de autoliquidación de la exacción del recurso cameral permanente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispuesto por la Norma Foral 22/1993, de 28 de diciembre, por la que se establece y regula el recurso cameral permanente, y por el Decreto Foral 14/1996, de 12 de marzo, aprobando a tal efecto en la presente Orden Foral los modelos, en soporte papel, en los que hay que realizarla. En este sentido, el artículo único del citado Decreto Foral habilita al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas para fijar la forma, lugar y plazos en que se realizará la referida autoliquidación.

Por lo que respecta a la habilitación normativa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los apartados 7 y 8 del artículo 104 de la Norma Foral 10/2006, y los apartados 2 y 4 del artículo 76 del Reglamento del Impuesto, aluden a que el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas establecerá los modelos de autoliquidación, la forma y plazos de su presentación, y los supuestos y condiciones de presentación por medios telemáticos, añadiendo además, que para ello se podrán aprovechar medios, procesos informáticos o de otro tipo de servicios establecidos por la Diputación Foral.

BOG N° 58 29/03/2010 (ISH)

ORDEN FORAL 274/2010, de 25 de marzo, por la que se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos soportado en la agricultura y la ganadería por la adquisición de gasóleo.

Sumario:

El Decreto Foral Norma 1/2010, de 12 de enero, de modificación de diversos impuestos, en su artículo 4 apartado dos crea un nuevo artículo 52 ter en 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 el que se reconoce el derecho a la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, satisfechas o soportadas por los agricultores y ganadores con ocasión de las adquisiciones de gasóleo que haya tributado al tipo impositivo del epígrafe 1.4 del artículo 50.1 del Decreto Foral 20/1998, que hayan efectuado durante el año natural anterior.

En el apartado tres de este nuevo artículo se autoriza al Diputado o Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para establecer el procedimiento para efectuar la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos, pudiendo comprender aquél la obligación de que los interesados presenten declaraciones tributarias, incluso las de carácter censal.

Dicho derecho a la devolución viene siendo reconocido desde 2007 con carácter temporal, y ha sido con el citado Decreto Foral-Norma 1/2010, cuando ha tenido un reconocimiento con carácter definitivo

En consecuencia y dado que este cambio normativo supone una diferencia sustancial en relación al procedimiento regulado por la Orden Foral 219/2008, de 7 de marzo, se hace necesario una nueva Orden Foral que derogue la anterior y establezca el procedimiento a seguir para la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos soportado en la agricultura y la ganadería por la adquisición de gasóleo.

BOG N° 64 09/04/2010 (IIEE)

ORDEN FORAL 274/2010, de 25 de marzo, por la que se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos soportado en la agricultura y la ganadería por la adquisición de gasóleo.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Advertidos errores en la publicación de la Orden Foral 274 /2010, de 25 de marzo, por la que se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos soportado en la agricultura y la ganadería por la adquisición de gasóleo, en el Boletín Oficial de Gipuzkoa n.º 58, de fecha 29 de marzo de 2010, se procede a su subsanación.

BOG N° 70 19/04/2010 (IRNR)

DECRETO FORAL-NORMA 2/2010, de 30 de marzo, por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no

Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

Sumario:

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en los artículos 21, 26, 30 y 33 la concertación de determinados tributos en los cuales las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, con alguna peculiaridad en algunos casos.

La aprobación de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, incorpora al ordenamiento jurídico tributario las modificaciones comunitarias en el ámbito de la imposición indirecta y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de obligada incorporación, asimismo, en la normativa fiscal guipuzcoana.

Dichas modificaciones tienen como finalidad incorporar el contenido esencial de un conjunto de directivas del Consejo de la Unión Europea que se pasan a relacionar:

- Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.
- Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.
- Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.
- Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se introducen modificaciones que tienen por objeto favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario. Así, entre las modificaciones se incluye la declaración de exención de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el Texto Refundido de la Ley de Planes y fondos de pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

BOG N° 74 23/04/2010 (V)

ORDEN FORAL 746/2009, de 22 de septiembre, por la que se aprueba el Convenio entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa, en materia de recaudación de la exacción del recurso cameral permanente.

Sumario:

En la actualidad la gestión recaudatoria del recurso cameral permanente se ejerce por la Diputación Foral de Gipuzkoa, por mediación del Departamento de Hacienda y Finanzas, en virtud de los siguientes convenios suscritos con la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa:

«Convenio de prestación de Servicios entre la Excmá. Diputación Foral de Gipuzkoa y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa en materia de recaudación en el Impuesto sobre Actividades Económicas del recurso permanente a favor de dicha Cámara», suscrito el 26 de octubre de 1992.

«Convenio de prestación de Servicios entre la Excmá. Diputación Foral de Gipuzkoa y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa en materia de recaudación en el Impuesto sobre Sociedades del recurso permanente a favor de dicha Cámara», suscrito el 17 de marzo de 1993.

«Convenio de prestación de Servicios entre la Excmá. Diputación Foral de Gipuzkoa y la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa en materia de recaudación de la exacción del recurso cameral permanente en el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas», suscrito el 8 de marzo de 1992.

Vista la necesidad de clarificar y actualizar algunos aspectos de dichos convenios, se considera oportuno refundir los mismos en un texto único que regule de forma homogénea aquellos aspectos coincidentes en la recaudación del recurso cameral en los impuestos afectados, así como el suministro de información tributaria a la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa.

BOG N° 87 12/05/2010 (IVA)

DECRETO FORAL-NORMA 3/2010, de 4 de mayo, por el que se introducen modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en el artículo 26 la concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, a excepción de la aprobación de los modelos que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y los plazos de ingreso para cada período de liquidación,

que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

El Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, introduce modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Dichas modificaciones tienen como propósito recuperar la actividad en el sector de la construcción por la vía, fundamentalmente, del impulso fiscal a la actividad de la rehabilitación de viviendas, y con el objetivo adicional de contribuir a la eficiencia y ahorro energético.

Las modificaciones introducidas permiten: En primer lugar, la reducción proporcional, por parte de las empresas, de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, flexibilizando los requisitos para recuperar el impuesto en el caso de impago de las facturas, y acortando los plazos en el caso de las empresas de menor dimensión; en segundo lugar, la aplicación del tipo impositivo reducido para todo tipo de obras de mejora y rehabilitación de la vivienda realizadas hasta el 31 de diciembre de 2012, además de ampliar el concepto de rehabilitación estructural a efectos del impuesto, a través de una definición de obras análogas y conexas a las estructurales, que permite reducir los costes fiscales asociados a la actividad de rehabilitación; y en tercer y último lugar, aplicar un tipo impositivo superreducido, del 4 por ciento, a los servicios de atención a la dependencia prestados por las empresas integradas en el sistema de autonomía y atención a la dependencia, mediante plazas concertadas en centros o residencias o previo concurso público para su prestación.

Las modificaciones introducidas surten efecto a partir del 14 de abril de 2010, esto es, con efecto inmediato. Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa las modificaciones incluidas en el Real Decreto-ley anteriormente mencionado.

El artículo 14 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, regula la posibilidad de dictar por el Consejo de Diputados, por razones de urgencia, disposiciones normativas provisionales que tomarán la forma de Decreto Foral-Norma, y que no podrán afectar a la organización, régimen y funcionamiento de los órganos forales.

BOG N° 92 19/05/2010 (V)

DECRETO FORAL 11/2010, de 11 de mayo, por el que se modifican los Decretos Forales 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se regulan las obligaciones de información, y 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Sumario:

El presente Decreto Foral tiene por objeto modificar el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades, y el Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

El Decreto Foral se estructura en dos artículos y una disposición final. El primero de los artículos se ocupa de las modificaciones del Decreto Foral 117/1999 y el segundo de las correspondientes al Decreto Foral 61/2004, y es reseñable que una parte de las medidas que se incorporan tienen por objeto la prevención del fraude fiscal a través de un mayor control de los movimientos monetarios.

En el Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación, se incorpora una nueva disposición adicional relativa a las obligaciones de facturación en relación con la expedición de facturas por la Comisión Nacional de Energía en nombre y por cuenta de los distribuidores y de los productores de energía eléctrica en régimen especial o de sus representantes.

BOG N° 93 20/05/2010 (ITP, ISD, IEDMT)

ORDEN FORAL 13/2010, de 14 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 Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Advertidos errores en la publicación de la Orden Foral 13 /2010, de 4 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 Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, en el Boletín Oficial de Gipuzkoa n.º 16, de fecha 27 de enero de 2010, se procede a su subsanación.

BOG N° 94 21/05/2010 (IRPF, IS)

DECRETO FORAL 12/2010, de 18 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el del Impuesto sobre Sociedades, aprobados por el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, y el Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio.

Sumario:

El presente Decreto Foral tiene por objeto la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, y del Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a las modificaciones introducidas, son las siguientes:

En cuanto al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral

137/2007, de 18 de diciembre, se trata de aprobar una exención para que no tributen determinadas ayudas otorgadas por las Administraciones públicas, entre las que destacan las ayudas concedidas para la adquisición de vehículos, dentro del denominado Plan 2000 E, así como otro tipo de ayudas denominadas Planes Renove para la adquisición, entre otros artículos, de ventanas, electrodomésticos y calderas con el objetivo de promover el ahorro energético. Esta medida surtirá efectos a partir del 1 de enero de 2009.

En cuanto al Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, las modificaciones son dos:

Por un lado, se modifica el artículo 32, que regula el procedimiento para la solicitud, ante la Sociedad para la Promoción y Reconversión Industrial (SPRI), del informe motivado que emite dicha entidad para la aplicación de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación, tanto tecnológica como no tecnológica.

El objetivo no es otro que adecuar el procedimiento de solicitud de dicho informe al procedimiento de solicitud de ayudas directas que concede la SPRI, de forma que resulte posible para el contribuyente tramitar ambas solicitudes al mismo tiempo y de una forma más sencilla.

Por otro lado, se efectúa la correspondiente adaptación del artículo 54 del Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que regula las excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta, para introducir una nueva salvedad, relacionada con la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores.

Con arreglo a lo dispuesto en la disposición final única, la modificación entra en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, sin perjuicio de la modificación sobre retenciones, que surtirá efectos desde el 20 de enero de 2010, y la relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que surtirá efectos a partir del 1 de enero de 2009.

BOG N° 94 21/05/2010 (V)

DECRETO FORAL 13/2010, de 18 de mayo, por el que se modifican el Decreto Foral 64/2008, sobre obligaciones censales y relativas al NIF, el Decreto Foral 94/1996, sobre declaración anual de operaciones con terceras personas, y el Decreto Foral 14/2009, sobre plazos de resolución de determinados procedimientos de gestión tributaria.

Sumario:

El presente Decreto Foral tiene por objeto la modificación del Decreto Foral 64/2008, de 15 de julio, por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal, del Decreto Foral 94/1996, de 17 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, y del 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.

Su estructura consta de tres artículos, de una disposición transitoria y de una disposición final. El primero de los artículos se ocupa de las modificaciones a introducir en 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 segundo aborda las correspondientes al Decreto Foral 94/1996, de 17 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas. Por último, el tercero modifica el 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. La disposición transitoria, por su parte, regula un régimen transitorio para las sociedades durmientes y, por último, la disposición final fija la entrada en vigor del presente Decreto Foral.

Las modificaciones que se introducen son las siguientes:

En cuanto al Decreto Foral 64/2008 se refiere:

En primer lugar, se introduce una medida fiscal antifraude, destinada a identificar y controlar, en mayor grado, a las entidades durmientes, es decir, a aquéllas entidades que se constituyen con la finalidad específica de la transmisión posterior a terceros de sus participaciones, de forma que no se prevé la realización de actividades económicas por su parte. En particular, para este tipo de entidades, se establece una obligación de informar sobre este aspecto en su declaración censal de alta y de presentar declaración de modificación cuando se produzca la transmisión de las participaciones. Asimismo, se introduce una salvedad para el caso de revocación del número de identificación fiscal para este tipo de entidades, siempre que hayan cumplido con todas sus obligaciones censales.

Por otro lado, se prevé una flexibilización en el cumplimiento de las obligaciones censales para aquéllos sujetos pasivos que se den de baja en todas sus actividades económicas. En particular, se exime de la presentación de la declaración de baja en el censo del Impuesto sobre Actividades Económicas cuando presenten la baja en el Registro de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Por último, se introducen una serie de medidas para adaptar la regulación del Registro de operadores intra-comunitarios y del número de identificación fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a la reciente modificación introducida en el citado Impuesto, denominada «Paquete IVA», que ha sido aprobado en nuestro ordenamiento mediante Decreto Foral-Norma 2/2010, de 30 de marzo, por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

En cuanto al Decreto Foral 94/1996, se introducen las siguientes modificaciones:

En primer lugar, se exime de la obligación de presentar el modelo 347 (salvo para determinado tipo de operaciones) a los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que estén obligados a la presentación de los libros registro de dicho impuesto por vía telemática, en base a lo dispuesto en el artículo 72 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 en relación con determinadas personas y entidades.

Por otro lado, se establece una regla especial de imputación temporal para la obligación de información relativa a las operaciones realizadas en metálico por un valor superior a 6.000 €.

Por último, en cuanto al Decreto Foral 14/2009, se adapta la regulación del procedimiento para la realización de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, adaptándola a la reciente modificación de los artículos 31 y 31bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

La disposición transitoria única trata de retrotraer la medida relativa a las sociedades durmientes a aquellas sociedades que reunían tales circunstancias con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto Foral, otorgándoles un plazo de un mes para proceder a las comunicaciones censales pertinentes.

La disposición final, por su parte, se ocupa de la entrada en vigor del Decreto Foral, que será el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa.

BOG N° 101 01/06/2010 (V)

ORDEN FORAL 367/2010, de 3 de mayo, por la que se modifica la Orden Foral 1.116/2008, de 18 de diciembre que establece el procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito para diligencias de cuantía igual o inferior a 6.000 euros.

Sumario:

Dentro del procedimiento de recaudación por la vía de apremio, el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto, establece en su artículo 80 que el embargo de dinero en cuentas de depósito se llevará a cabo mediante diligencia de embargo.

En el apartado 2 de dicho artículo se prevé que la diligencia de embargo podrá, asimismo, comprender todos los saldos del deudor existentes en todas las oficinas de una misma entidad, hasta alcanzar el importe de la deuda no pagada en periodo voluntario, recargos correspondientes, intereses y, en su caso, las costas producidas. En este caso, esa diligencia de embargo será presentada a los responsables de la entidad o de sus oficinas territoriales correspondientes, siendo en lo demás aplicable lo dispuesto en el apartado anterior. La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la notificación de la diligencia de embargo a la entidad depositaria, así como el plazo máximo en que habrá de efectuarse la retención de los fondos, podrá ser convenido, con carácter general, entre el Departamento de Hacienda y Finanzas y la entidad depositaria afectada.

La presente Orden Foral tiene por objeto la modificación del título y de los artículos 1 y 3, II.2 de la Orden Foral 1.116/2008, de 18 de diciembre, por la que se establece el procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito para diligencias de cuantía igual o inferior a 6.000 euros, aumentando dicho límite hasta la cantidad de 20.000 euros.

BOG N° 110 14/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 498/2010, de 4 de junio, por la que se aprueban los modelos 308 y 309 de declaración no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El Decreto Foral-Norma 1/2010, de 12 de enero, de modificación de diversos impuestos, introduce importantes modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que afectan a los tipos impositivos general y reducido. Así, cabe destacar la elevación de los tipos impositivos, que pasan en el caso del tipo general del 16 al 18 por ciento y en el reducido del 7 al 8 por ciento. Esta medida se adopta con efectos a partir del segundo semestre del año 2010. A resultas de esta modificación, también se incorpora un cambio en los porcentajes de compensación aplicables en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Por otra parte, el Decreto Foral-Norma 2/2010, de 30 de marzo, por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece un nuevo sistema de localización de las prestaciones de servicios, distinguiendo las operaciones puramente empresariales en las que prestador y destinatario tienen tal condición, en las cuales el gravamen se localiza en la jurisdicción de destino, de aquéllas otras cuyo destinatario es un particular, localizándose en estos casos el gravamen en la jurisdicción de origen.

Estas modificaciones exigen la adaptación de los modelos de declaración e ingreso periódicos en algunos casos y de declaraciones no periódicas en otros, al objeto de adecuarlas a las nuevas bases de tributación.

BOG N° 114 18/06/2010 (IS, IRNR)

ORDEN FORAL 529/2010, de 14 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 220, 20G, 22G y 20C para la presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes.

Sumario:

Finalizado el ejercicio 2009, 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 2009.

Por lo que respecta a la normativa de aplicación, se han aprobado diversas disposiciones que han introducido cambios sustanciales en la normativa del impuesto.

BOG N° 114 18/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 530/2010, de 14 de junio, por la que se aprueban los modelos 322 y 353 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El Decreto Foral-Norma 1/2010, de 12 de enero, de modificación de diversos impuestos, introduce importantes modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que afectan a los tipos impositivos general y reducido. Así, cabe destacar la elevación de los tipos impositivos, que pasan en el caso del tipo general del 16 al 18 por ciento y en el reducido del 7 al 8 por ciento. Esta medida se adopta con efectos a partir del segundo semestre del año 2010. A resultas de esta modificación, también se incorpora un cambio en los porcentajes de compensación aplicables en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Por otra parte, el Decreto Foral-Norma 2/2010, de 30 de marzo, por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece un nuevo sistema de localización de las prestaciones de servicios, distinguiendo las operaciones puramente empresariales en las que prestador y destinatario tienen tal condición, en las cuales el gravamen se localiza en la jurisdicción de destino, de aquéllas otras cuyo destinatario es un particular, localizándose en estos casos el gravamen en la jurisdicción de origen, excepto en algunos casos tasados.

Estas modificaciones exigen la adaptación de algunos de los modelos de declaración e ingreso periódicos, como es el caso de las autoliquidaciones del régimen especial de grupo de entidades, al objeto de adecuarlas a las modificaciones operadas.

BOG N° 115 21/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 536/2010, de 16 de junio, por la que se modifican los modelos 300, 310, 320, 330 y 370 de declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El Decreto Foral-Norma 1/2010, de 12 de enero, de modificación de diversos impuestos, introduce importantes modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que afectan a los tipos impositivos general y reducido. Así, cabe destacar la elevación de los tipos impositivos, que pasan en el caso del tipo general del 16

al 18 por ciento y en el reducido del 7 al 8 por ciento. Esta medida se adopta con efectos a partir del segundo semestre del año 2010. A resultas de esta modificación, también se incorpora un cambio en los porcentajes de compensación aplicables en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Por otra parte, el Decreto Foral-Norma 2/2010, de 30 de marzo, por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece un nuevo sistema de localización de las prestaciones de servicios, distinguiendo las operaciones puramente empresariales en las que prestador y destinatario tienen tal condición, en las cuales el gravamen se localiza en la jurisdicción de destino, de aquéllas otras cuyo destinatario es un particular, localizándose en estos casos el gravamen en la jurisdicción de origen, excepto en algunos casos tasados.

Estas modificaciones exigen la adaptación de algunos de los modelos de declaración e ingreso periódicos, al objeto de adecuarlos a las modificaciones realizadas.

BOG N° 116 22/06/2010 (IBI)

DECRETO FORAL 16/2010, de 15 de junio, ue modifica el Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en materia de deducciones por actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica.

Sumario:

El capítulo IV de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, establece las reglas de determinación de la base imponible del referido impuesto, señalando que la misma estará constituida por el valor de los bienes inmuebles, tomando como tal el valor catastral de los mismos, que se fijará con referencia a su valor de mercado, sin que, en ningún caso, pueda exceder de éste. En desarrollo de dicha regulación se aprobó el Decreto Foral 6/1999, de 26 de enero, que aprueba el procedimiento para la determinación del valor catastral y el valor comprobado a través del medio de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. La necesidad de ajustar dicho desarrollo reglamentario a la normativa urbanística vigente aconseja modificar el contenido de los artículos 13 y 14 del Decreto Foral 6/1999, sustituyendo el aprovechamiento urbanístico evaluable fijado en los referidos artículos en su redacción actual, por el reconocido por el planeamiento al titular de la parcela.

Por otra parte, la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias, incluye una novedad en el procedimiento de notificación de los valores catastrales, a través de la modificación del apartado 5 del artículo 11 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. La nueva redacción de dicho precepto establece que a partir de la exposición pública de las ponencias, los valores catastrales resultantes de las mismas deberán ser notificados individualmente a cada sujeto pasivo o mediante su personación o de la persona autorizada al efecto, en las oficinas públicas que se determinen, antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto dichos valores. Así mismo, se establece que la notificación mediante personación se regulará reglamentariamente y

determinará un plazo para la retirada de las notificaciones que no podrá ser inferior a veinte días naturales, a contar del siguiente al de la publicación del correspondiente anuncio en el Boletín Oficial de Gipuzkoa.

La previsión contenida en dicha novedad exige realizar el oportuno desarrollo reglamentario sobre la manera de efectuar la notificación mediante personación, objeto que es abordado en el presente Decreto Foral a través de la modificación 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.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO (BOPV)

BOPV N° 38 25/02/2010 (V)

ORDEN de 8 de febrero de 2010, del Consejero de Interior, por la que se determinan los porcentajes de detracción aplicables a las modalidades del juego del bingo del Reglamento del Juego del Bingo de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

Sumario:

El Reglamento del Juego del Bingo de la Comunidad Autónoma de Euskadi, en la redacción dada por el Decreto 620/2009, de 15 de diciembre, de tercera modificación del mismo, determina en su artículo 29.4, en relación con los artículos 31, 33, 37 y 41, que por Orden del Consejero de Interior se establezcan los porcentajes de detracción de la cantidad a distribuir en premios en las distintas modalidades del juego del bingo.

Mediante la presente Orden se da cumplimiento a las previsiones establecidas en el citado Decreto, procediéndose al desarrollo y a la concreción de los porcentajes de premios.

BOPV N° 109 10/06/2010 (V)

DECRETO 86/2010, de 16 de marzo, por el que se aprueba la adaptación del Plan de contabilidad de las entidades aseguradoras a las especificidades de las Entidades de Previsión Social Voluntaria del País Vasco.

Sumario:

En base a la competencia exclusiva en Mutualidades no integradas en la Seguridad Social atribuida a esta Comunidad por el artículo 10.23 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, en los artículos 18 y 20 de la Ley 25/1983, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, se regula el control administrativo sobre citadas entidades. Para poder ejercer correctamente ese control administrativo y las correspondientes obligaciones de facilitar a las autoridades competentes la información sobre el estado económico-financiero

de las entidades de previsión social, resulta sustancial tener formulada la adaptación del Plan Contable a las especificidades de las Entidades de Previsión Social Voluntaria del País Vasco. Los principios y criterios generales para ejercer ese control administrativo ya han sido establecidos por los artículos 46 y 50 del Decreto 87/1984, por el que se aprueba el reglamento de la Ley, para todas las entidades, y por los artículos 3 y 6 del Decreto 92/2007, de 29 de mayo, por el que se regula el ejercicio de determinadas actividades de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, con respecto a las entidades incluidas en su ámbito de aplicación.

En cuanto al desarrollo que ahora se pretende, se trata de adaptar, a las especificidades y terminología del sector de Entidades de Previsión Social Voluntaria del País Vasco, determinados aspectos del Plan de Contabilidad de las entidades aseguradoras aprobado por el Real Decreto 1317/2008. Norma básica aplicable, por vía indirecta, de conformidad a lo establecido en el artículo 24.2 del Real Decreto 1430/2002, por el que se aprueba el Reglamento de mutualidades de previsión social.

La adaptación contable para las Entidades de Previsión Social Voluntaria se estructura en cinco partes, relativas al Marco Conceptual de la Contabilidad, las normas de registro y valoración, las cuentas anuales, el cuadro de cuentas y las definiciones y relaciones contables.

La primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, recoge los documentos que integran las cuentas anuales así como los requisitos, principios y criterios contables de reconocimiento y valoración, que deben conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Entidad. En aquellos casos excepcionales en los que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en esta adaptación contable no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad. Igualmente, se definen los elementos de las cuentas anuales. La segunda parte, normas de registro y valoración, desarrolla los principios contables y otras disposiciones contenidas en el Marco Conceptual. En esta parte se recogen los criterios de registro y valoración de las distintas transacciones y elementos patrimoniales de las EPSV desde una perspectiva general. Un aspecto a reseñar es que esta adaptación contable no contempla la valoración de los activos y pasivos financieros teniendo en cuenta su naturaleza sino que establece la valoración de tales activos y pasivos en función de la asignación de los mismos a las diferentes categorías que define la presente adaptación contable. La tercera parte de la adaptación contable, relativa a las cuentas anuales, incluye en primer lugar las normas de elaboración de las cuentas anuales, donde se establecen los documentos que integran las citadas cuentas y los requisitos que deben observarse en su confección. Igualmente, se recogen los criterios de distribución de ingresos y gastos, la estructura del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de flujos de efectivo y del estado de cambios en el patrimonio neto. La cuarta parte, cuadro de cuentas, contiene los grupos, subgrupos y cuentas necesarios, debidamente codificados en forma decimal y con un título expresivo de su contenido. Los cambios más destacables son la incorporación de dos nuevos grupos, para dar cabida a los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto (Grupos 8 y 9) y la posibilidad de llevar una contabilidad analítica a través de las cuentas que permiten la reclasificación de los gastos atendiendo a su destino (Grupo 0). La quinta parte, definiciones

y relaciones contables, incluye las definiciones de las distintas partidas que se incorporarán en el balance, en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el estado que refleje los cambios en el patrimonio neto, así como las de cada una de las cuentas que se recogen en dichas partidas, incluyendo los principales motivos de cargo y abono de las cuentas.

COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA (BON)

BON° 14 01/02/2010 (ITPyAJD, IEDMT)

ORDEN FORAL 2/2010, de 4 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 mantiene, para adecuar su valoración a los criterios de la Unión Europea, la fórmula que elimina del valor de mercado la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

BON° 16 05/02/2010 (IRPF, IS, ISD, ITPyAJD)

LEY FORAL 17/2009, de 23 de diciembre, de Modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Advertido diversos errores en la Ley Foral 17/2009, de 29 de diciembre de 2009, de Modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, publicada en el Boletín Oficial de Navarra número 160, de 29 de diciembre de 2009, se procede a efectuar la oportuna rectificación.

BON° 16 05/02/2010 (IVA)

DECRETO FORAL LEGISLATIVO 1/2010, de 25 de enero, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El artículo 2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra dispone que ésta, en el ejercicio de su potestad tributaria deberá respetar los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado establecidos en el propio Convenio. En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 32 del mismo texto legal establece que Navarra debe aplicar idénticos principios básicos, normas sustantivas y formales que los vigentes en cada momento en territorio del Estado. Por tanto, es necesario que la Comunidad Foral acomode los preceptos correspondientes de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la modificación que haya experimentado la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido en el régimen común. La Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, ha modificado, con efectos desde el 1 de julio de 2010, el tipo impositivo general, el tipo impositivo reducido y los porcentajes de la compensación a tanto alzado del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, establecidos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En lo que respecta al tipo impositivo general, se eleva del 16 al 18 por 100. El denominado tipo impositivo reducido se incrementa del 7 al 8 por 100, mientras que la compensación a tanto alzado del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca pasa del 9 al 10 por 100 en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales, y del 7,5 al 8,5 por 100 en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras. La Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, dispone en su artículo 54.1 que cuando una reforma del régimen tributario común obligue, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico, a que en la Comunidad Foral se apliquen idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en el Estado, el Gobierno de Navarra, por delegación del Parlamento de Navarra, podrá dictar las normas con rango de Ley Foral que sean precisas para la modificación de Leyes Forales tributarias. La delegación legislativa se entiende conferida siempre que se publiquen las correspondientes modificaciones tributarias del Estado. Todo lo cual hace preciso que, haciendo uso de la delegación legislativa antedicha, 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 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

BON° 16 05/02/2010 (IIIEE)

DECRETO FORAL LEGISLATIVO 2/2009, de 23 de noviembre, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Habiéndose advertido errores en la redacción del Decreto Foral Legislativo 2/2009, de 23 de noviembre, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, publicado en el Boletín Oficial de Navarra número 155, de 18 de diciembre de 2009, se procede a su subsanación mediante la publicación de la correspondiente corrección de errores al referido Decreto Foral Legislativo.

BONº 23 19/02/2010 (IRPF, IVA)

ORDEN FORAL 19/2010, de 17 de febrero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla para el año 2010 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:

El 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, en su artículo 36, y su Reglamento, en los artículos 32 y siguientes, regulan el régimen de estimación objetiva en orden a la determinación de los rendimientos de las pequeñas y medianas empresas y de los profesionales. Por su parte, los artículos 67 y 68 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulan el régimen especial simplificado, cuyo desarrollo se contiene en los artículos 23 y siguientes del Reglamento del Impuesto. La mencionada normativa contempla la aplicación conjunta y coordinada del régimen de estimación objetiva con el régimen especial simplificado o el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, remitiendo a la correspondiente Orden Foral tanto la determinación de las actividades o sectores de actividad a que dicha coordinación debe extenderse, como la fijación de los signos, índices o módulos aplicables y las instrucciones necesarias para su adecuado cómputo.

La estructura de la presente Orden Foral es similar a la de la Orden Foral 7/2009 de 23 de enero, 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.

En lo que hace referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los índices y módulos que se establecen para 2010 no experimentan incremento alguno en relación con los del año anterior. Por otra parte, con el fin de incentivar la contratación de personas con discapacidad, su cómputo en el módulo "personal asalariado" pasa del 60 al 40 por 100.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, la presente Orden Foral modifica los módulos con el fin de adaptarlos a la subida de tipos impositivos dispuesta en el Decreto Foral Legislativo 1/2010, de 25 enero, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: desde el 1 de julio de 2010 el tipo general pasa del 16 al 18 por 100 y el reducido, del 7 al 8 por 100.

BON° 35 19/03/2010 (ISD, ITPYAJD, IEDMT)

ORDEN FORAL 2/2010, de 4 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.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Habiéndose advertido errores en la redacción del Anexo I de la Orden Foral 2/2010, de 4 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, publicada en Boletín Oficial de Navarra, número 14, de 1 de febrero de 2010, se procede a su subsanación mediante la publicación de la correspondiente corrección de errores a la referida Orden Foral.

BON° 43 07/04/2010 (V)

ORDEN FORAL 25/2010, de 2 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y de las entidades sin personalidad jurídica.

Sumario:

La Disposición adicional décima de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, establece que toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a las que se refiere su artículo 25, tendrán un Número de Identificación Fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. Este Número de Identificación Fiscal será facilitado por la Administración, de oficio o a instancia del interesado.

Además, la citada Disposición adicional requiere a la norma reglamentaria para que regule el procedimiento de asignación y revocación, la composición del Número de Identificación Fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

En virtud de esa habilitación reglamentaria, el Decreto Foral 8 /2010, de 22 de febrero, regula el Número de Identificación Fiscal y determinados censos relacionados con él. Además, deroga los Decretos Forales 182/1990, de 31 de julio, por el que se regula el Número de Identificación Fiscal, y 124/1987, de 12 de junio, por el que se regula el Censo de Entidades. El Decreto Foral citado en primer lugar pretende recoger de manera unitaria las reglas generales de asignación, revocación, composición y la forma en que debe utilizarse el Número de Identificación Fiscal en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, tanto en lo referente a las personas físicas como a las personas jurídicas y a los entes sin personalidad jurídica.

En lo concerniente a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, para identificarlas a efectos de su relación con la Administración, el citado Decreto Foral 8 /2010, de 22 de febrero, menciona exclusivamente al Número de Identificación Fiscal sin nombrar el Código de Identificación, al que aludían los derogados Decretos Forales 182/1990, de 31 de julio, por el que se regula el Número de Identificación Fiscal, y 124/1987, de 12 de junio, por el que se regula el Censo de Entidades.

El Decreto Foral 8 /2010, de 22 de febrero, dispone que el Número de Identificación Fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica será invariable, salvo que cambie su forma jurídica o nacionalidad. Hay que hacer notar que incluye como novedad la posibilidad de modificar el Número de Identificación Fiscal de una persona jurídica o entidad si se produce un cambio en su nacionalidad.

Por otra parte, el Número de Identificación Fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica incluirá información sobre la forma jurídica, si se trata de una entidad española, o, en su caso, el carácter de entidad extranjera o de establecimiento permanente de una entidad no residente en España; un número aleatorio y un carácter de control.

En lo relativo a las personas jurídicas y entes sin personalidad jurídica, el artículo 6.1 del citado Decreto Foral 8 /2010, de 22 de febrero, faculta al Consejero de Economía y Hacienda para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para la determinación y composición del Número de Identificación Fiscal, así como para establecer las claves que indicarán la forma jurídica de las entidades españolas, el carácter de entidad extranjera o el carácter de establecimiento permanente de una entidad no residente en España.

Teniendo en cuenta que las citadas claves se encontraban establecidas en el derogado Decreto Foral 124/1987, de 12 de junio, por el que se regula el Censo de Entidades, es necesario fijarlas de nuevo, lo cual se lleva a cabo por medio de esta Orden Foral, sin que sea pertinente introducir modificación alguna.

BONº 43 07/04/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 35/2010, de 16 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 2009, se aprueba el modelo de declaración y se determinan las condiciones y procedimiento para su presentación por medios telemáticos.

Sumario:

Teniendo en cuenta que se ha producido el devengo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2009, se hace preciso dictar las disposiciones necesarias para regular la presentación de las declaraciones así como para establecer el modelo de declaración, 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° 50 23/04/2010 (IIIEE)

DECRETO FORAL LEGISLATIVO 3/2010, de 12 de abril, de armonización tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Sumario:

El artículo 54.1 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, dispone que, cuando una reforma del régimen tributario común obligue, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico, a que en la Comunidad Foral se apliquen idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en el Estado, el Gobierno de Navarra, por delegación del Parlamento de Navarra, podrá dictar las normas con rango de Ley Foral que sean precisas para la modificación de las correspondientes Leyes Forales tributarias.

Todo lo cual hace preciso que, utilizando la delegación legislativa antedicha, 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° 51 26/04/2010 (IVA)

DECRETO FORAL LEGISLATIVO 2/2010, 22 de marzo, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

Como consecuencia de las modificaciones introducidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, es necesario que la Comunidad Foral acomode los preceptos correspondientes de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a los cambios que ha experimentado la citada normativa en el régimen común. Todo lo cual hace preciso que, utilizando la delegación legislativa antedicha, 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 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en aquellos aspectos precisos en los cuales la Comunidad Foral de Navarra deba aplicar, de conformidad con el señalado artículo 32 del Convenio Económico suscrito con el Estado, idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en territorio del Estado.

El presente Decreto Foral Legislativo de armonización tributaria tendrá eficacia retroactiva, con el fin de que sus efectos coincidan con los de las normas de régimen común que son objeto de armonización.

BON° 53 26/04/2010 (IS)

ORDEN FORAL 40/2010, de 19 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 2009, 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 ejercicios anteriores, 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.

La disposición adicional séptima de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, autoriza al Consejero de Economía y Hacienda para regular mediante orden foral los supuestos y condiciones en los que los contribuyentes y las entidades puedan presentar por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

BON° 53 26/04/2010 (IRNR)

ORDEN FORAL 41/2010, de 19 de abril, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes S-90, de autoliquidación para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2009, 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 S-90, 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 sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes que, de conformidad con lo 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 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.

La disposición adicional séptima de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria autoriza al Consejero de Economía y Hacienda para regular mediante orden foral los supuestos y condiciones en los que contribuyentes y entidades pueden presentar por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

BON° 62 21/05/2010 (IVA)

DECRETO FORAL LEGISLATIVO 4/2010, de 10 de mayo, de armonización tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El artículo 32 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se refiere a la normativa a aplicar en la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido. A tal efecto, se establece que la Comunidad Foral aplicará los mismos principios básicos e idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral podrá aprobar sus propios modelos de declaración e ingreso, los cuales contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y podrá también señalar plazos específicos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Por otra parte, el artículo 54.1 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, en el marco de la potestad normativa del Gobierno de Navarra, dispone que, cuando una reforma del régimen tributario común obligue, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico, a que en la Comunidad Foral se apliquen idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en el Estado, el Gobierno de Navarra, por delegación del Parlamento de Navarra, podrá dictar las normas con rango de Ley Foral que sean precisas para la modificación de las correspondientes Leyes Forales tributarias.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 54.2 de la citada Ley Foral 14/2004, esas disposiciones del Gobierno de Navarra que comprendan dicha legislación delegada recibirán el título de Decretos Forales Legislativos de armonización tributaria.

El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, ha modificado la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y ello hace necesario que, utilizando la delegación legislativa antedicha, 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, sean necesarias para la modificación de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en aquellos aspectos precisos en los cuales la Comunidad Foral de Navarra deba aplicar, de conformidad con el señalado artículo 32 del Convenio Económico suscrito con el Estado, idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en territorio del Estado.

Con la finalidad de reducir los costes fiscales asociados a la actividad de rehabilitación se adoptan dos medidas: por un lado, se amplía el concepto de rehabilitación estructural de edificaciones, definiendo las que se consideran obras análogas e introduciendo el concepto de obras conexas; y por otro, y con carácter temporal hasta 31 de diciembre de 2012, se aplicará el tipo reducido a las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, bajo el cumplimiento de determinados requisitos. Este tipo reducido se aplica en la actualidad solamente a las ejecuciones de obra de albañilería.

En relación con la reducción de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, se flexibilizan sus requisitos para llevarla a cabo, y, únicamente para las empresas cuyo volumen de operaciones hubiese excedido de 6.010.121.04 euros, se reduce el plazo de un año a seis meses desde el devengo del Impuesto o desde el vencimiento del plazo impagado, sin que se haya obtenido el cobro.

Se aplica el tipo superreducido del 4 por 100 a determinados servicios vinculados a la atención a la dependencia, tales como los de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras.

El presente Decreto Foral Legislativo de armonización tributaria tendrá eficacia retroactiva, con el fin de que sus efectos coincidan con los de las normas de régimen común que son objeto de armonización.

BON° 66 31/05/2010 (V)

DECRETO FORAL 32/2010, de 17 de mayo, por el que se modifican los artículos 20, 21, 22 y 33 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio.

Sumario:

Con base en el artículo 153 de la Ley Foral 13/2000, de 13 de diciembre, General Tributaria, el Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, creó el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra como órgano delegado del Gobierno de Navarra al que se atribuye la competencia para el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas, estableciéndose en el mismo Decreto Foral su organización, composición y funcionamiento. La experiencia adquirida desde la promulgación del citado Reglamento ha puesto de manifiesto la necesidad de acometer una serie de modificaciones en su texto, con el objetivo básico de lograr un funcionamiento más eficaz del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra. Las mencionadas modificaciones tienen muy diversas justificaciones, que pasan a ser expuestas a continuación.

Por un lado, se corrige la involuntaria omisión del segundo párrafo del artículo 20 del citado Reglamento, que se produjo al tiempo de su modificación mediante Decreto Foral 8/2006, de 30 de enero. Por otro lado, se aclara el contenido del número 1 del artículo 21, para indicar que el Secretario asiste al Tribunal y no únicamente a su Presidente, como parece desprenderse de la redacción hasta ahora vigente. Asimismo, con el fin de adaptar la composición del Tribunal al régimen previsto en el artículo 33.1 de la Ley Foral 15/2004, de 3 de diciembre, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y, habida cuenta que del propio contenido del Reglamento resulta que el Secretario no forma parte del órgano colegiado, se da una nueva redacción al citado artículo.

En tercer lugar, la modificación del número 4 del artículo 21 se debe a la necesaria adecuación de los requisitos para el acceso al cargo de Secretario del Tribunal con los establecidos en la Ley Foral 15/2004 y con los exigidos para los titulares de las Secretarías de órganos similares al Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra. Igualmente, se modifica el artículo 22 con el fin de acomodarlo al régimen de sustituciones de los miembros de los órganos colegiados establecido con carácter general en la Ley Foral 15/2004, y compilar en el propio Reglamento la disciplina propia de estas sustituciones, contenida hasta ahora en el Decreto Foral 274/2001, de 1 de octubre, por el que se designan los suplentes del Presidente y de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra.

Finalmente, dado que, como ya se ha indicado con anterioridad, el Secretario no es miembro del Tribunal, se modifica del número 1 del artículo 33 con el fin de evidenciar esta circunstancia.

BON° 67 02/06/2010 (IIEE)

ORDEN FORAL 47/2010, de 17 de mayo, del Consejero de Economía y Hacienda por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soporta-

das por los agricultores o ganaderos por las adquisiciones de gasóleo.

Sumario:

La disposición final decimocuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, crea un nuevo artículo 52 ter en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuesto Especial, en el que reconoce el derecho a la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, satisfechas o soportadas por los agricultores y ganaderos con ocasión de las adquisiciones de gasóleo que haya tributado por el Impuesto sobre Hidrocarburos al tipo impositivo del epígrafe 1.4 del artículo 50.1 de la mencionada Ley de Impuestos Especiales, que hayan efectuado durante el año natural anterior.

De conformidad con la disposición adicional cuarta del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, hasta tanto se dicten por la Comunidad Foral las normas correspondientes, será de aplicación en Navarra el artículo 52 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. El procedimiento para efectuar las referidas devoluciones, cuando éstas se efectúen por la Comunidad Foral, será el establecido por el Consejero de Economía y Hacienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. Asimismo, la disposición adicional séptima de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, autoriza al Consejero de Economía y Hacienda para regular mediante Orden Foral los supuestos y condiciones en los que los contribuyentes y las entidades puedan presentar por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

En particular, en la letra e) del apartado 3 del artículo primero de la 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, se dispone que habrá de utilizarse en todo caso la forma de presentación por vía telemática a través de Internet, siempre que exista en cada caso dicha modalidad de presentación, entre otras, en la solicitud de devolución extraordinaria de las cuotas soportadas por los agricultores y ganaderos en las adquisiciones de gasóleo.

Por consiguiente, para hacer factible la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos se articula el correspondiente procedimiento.

BONº 74 18/06/2010 (IRPF, IS)

DECRETO FORAL 34/2010, de 31 de mayo, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre.

Sumario:

Como consecuencia de las modificaciones introducidas en la normativa estatal en la materia de las obligaciones de información, resulta necesario que la regulación de la Comunidad Foral de Navarra se adapte a ellas dada la importancia que han adquirido dichas obligaciones de información de cara a la aplicación y al control de los tributos, todo ello en el marco de la inexcusable e imprescindible coordinación que ha de existir entre las distintas Administraciones tributarias. Esa adaptación a la normativa estatal ha de plasmarse en la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que en Navarra la mayor parte de las obligaciones formales de carácter informativo a las que están sometidos los sujetos pasivos, se encuentran reguladas en ese texto normativo.

También se introduce un cambio en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades con el fin de que la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores quede exceptuada de la obligación de efectuar y de soportar retenciones en lo que hace referencia a las rentas derivadas de determinados préstamos de valores.

En lo que afecta al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en primer lugar se cambia la redacción de la letra e) del artículo 62.1 al objeto de precisar que las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos que financien la adquisición de un bien inmueble o un derecho real sobre un bien inmueble, habrán de informar también sobre "los demás gastos de financiación".

En segundo lugar, se modifica el artículo 62.10 para excluir de la obligación de aportar información sobre las contribuciones a los planes de previsión social empresarial, a las empresas o entidades que satisfagan contribuciones o aportaciones a esos planes. La razón de la exclusión es que esa obligación de información ya está recogida en el apartado 15 del propio artículo 62, para las entidades aseguradoras.

En tercer lugar, se modifica el apartado 17 del artículo 62. Por una parte, en la declaración que deben efectuar las entidades de crédito sobre los saldos existentes a 31 de diciembre en los créditos y préstamos por ellas concedidos, se limita la obligación de suministrar información a los supuestos en que el importe de dichos saldos sea superior a 6.000 euros. Por otra, se establece una nueva información a proporcionar por parte de esas mismas entidades: declaración de las imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros que se realicen en moneda metálica o billetes de banco cuando su importe sea superior a 3.000 euros, cualquiera que sea el medio físico o electrónico utilizado, ya estén denominados en euros o en cualquier otra moneda.

Finalmente, en el apartado 21 del artículo 62 se instaura otra nueva obligación de información a cargo de las entidades de crédito que presten el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito a empresarios y profesionales: habrán de presentar una declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos a ese sistema de cobros a través de tarjetas de crédito o débito cuando el importe neto anual de los mencionados cobros exceda de 3.000 euros.

En lo que concierne al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se añade un nuevo número 25 al artículo 34 con el fin de excluir, como se dijo anteriormente, de la obligación de practicar y de soportar retención a la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores, en los supuestos relacionados con determinados préstamos de valores.

BON° 74 18/06/2010 (IVA)

DECRETO FORAL 35/2010, de 31 de mayo, del Gobierno de Navarra por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, por el que se regula el Número de Identificación Fiscal y determinados censos relacionados con él.

Sumario:

Las modificaciones que afectan al Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido son consecuencia de la necesidad de completar la transposición al Derecho interno de los Estados miembros del contenido de tres Directivas comunitarias conocidas con el nombre de "Paquete IVA", una vez modificada en el mismo sentido la Ley Foral del Impuesto.

Con base en lo anterior, los cambios que van a afectar al Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido se pueden dividir en dos grupos. Por una parte, se regula de forma novedosa el procedimiento para tramitar las solicitudes de devolución presentadas por los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas dentro de la Comunidad pero fuera de dicho territorio de aplicación del Impuesto. Se simplifica de manera importante el procedimiento de devolución de esas cuotas, y se instaura un sistema de ventanilla única, de forma que esa devolución se tramitará mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La razón de que los contribuyentes domiciliados fiscalmente en Navarra deban utilizar este sistema se encuentra en el Reglamento (CE) 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual atribuye la competencia del intercambio de información entre los Estados miembros a órganos incardinados en el Ministerio de Economía y Hacienda. De ahí se deduce que, en este sistema común de intercambio de información por vía electrónica para garantizar la correcta aplicación de este Impuesto, y en particular por lo que se refiere a las transacciones intracomunitarias, la función de la Hacienda Tributaria de Navarra solamente puede consistir en prestar su colaboración activa al sistema en el marco señalado por el citado Reglamento. Esa colaboración se plasmará en la comprobación previa que la Administración tributaria realizará antes de remitir la solicitud de devolución al Estado miembro en el que se soportaron las cuotas y que será el Estado encargado de realizar la devolución.

Por otra parte, como consecuencia de los cambios introducidos por las Directivas 2008/8/CE y 2008/117/CE, se modifica el contenido y los plazos de presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. En cuanto al contenido, la novedad más significativa es la obligación de incluir en ella tanto la información relativa a las prestaciones de servicios intracomunitarios como la referida a las adquisiciones de esos mismos servicios. El motivo es que, como consecuencia de los cambios introducidos en las reglas de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicios, es necesario informar al Estado de destino del servicio intracomunitario prestado o adquirido con el fin de controlar adecuadamente la aplicación del Impuesto. En lo que respecta a los plazos de presentación, como norma general la obligación será mensual, pero si la suma de las

operaciones intracomunitarias a incluir en dicha declaración no supera determinados umbrales, la presentación tendrá carácter trimestral.

Las novedades que se introducen en el Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, por el que se regula el Número de Identificación Fiscal y determinados censos relacionados con él, se derivan también de las nuevas reglas de localización del hecho imponible de las prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido establecidas en el Derecho comunitario, ya que la asignación del llamado NIF/IVA ha de adaptarse al contenido de la Directiva 2008/8/CE. En función de ello, se añaden dos supuestos en los cuales habrá de asignarse el Número de Identificación Fiscal.

BONº 79 30/06/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 93/2010, de 18 de junio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el Modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Sumario:

La Orden Foral 68/2002, de 28 de febrero, aprobó el modelo 349 de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, que se ha venido utilizando hasta la aprobación de la presente Orden Foral, el cual se adaptaba a la regulación efectuada en los artículos 67 a 70 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo. Mediante el Decreto Foral 35/2010, de 31 de mayo, y como consecuencia de la transposición al Derecho interno de las Directivas del Consejo 2008/8/CE, de 12 de febrero, y 2008/117/CE, de 16 de diciembre, se han modificado los mencionados artículos 67 a 70 del Reglamento del Impuesto, en los que se regula la obligación de presentar la Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como su contenido, lugar y plazo.

En primer lugar se introduce como novedad la obligación de presentar la Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias por parte de aquellos empresarios o profesionales que realicen operaciones de prestación intracomunitaria de servicios, y además, haciendo uso de la habilitación contenida en el artículo 266 de la Directiva 2006/112/CE, se amplía dicha obligación a los empresarios o profesionales que realicen adquisiciones intracomunitarias de servicios, tal y como éstas se definen en el Reglamento del Impuesto. Por tanto, deben incluirse este tipo de operaciones de servicios dentro del contenido de la declaración recapitulativa. Asimismo, se modifica el período de declaración que, con carácter general, corresponderá a cada mes natural. No obstante, también podrá ser trimestral, bimestral o anual, cuando concurren determinadas circunstancias establecidas en los números 2 y 4 del artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Todo ello determina la obligación de aprobar un nuevo modelo 349 de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, que se ajuste a la normativa vigente a partir del 1 de enero de 2010.

De conformidad con lo dispuesto en la Orden Foral 132/2009, de 3 de julio, por la que se regulan los supuestos en los que será obligatoria la presentación por vía telemática y en soporte legible por ordenador de documentos, la presentación del modelo 349 deberá realizarse por vía telemática a través de Internet, no obs-

tante, tal y como dispone la mencionada Orden Foral, no podrá utilizarse esta forma de presentación cuando las declaraciones contengan 12.000 registros o más, en cuyo caso deberán presentarse en soporte directamente legible por ordenador, según los diseños de registros establecidos en el anexo II de la presente Orden Foral.

De acuerdo con el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT) en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra, que aborda el incremento y el perfeccionamiento de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas en la aplicación de los tributos que conciernen a la Hacienda Tributaria de Navarra, esta Orden Foral introduce las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática a través de Internet del modelo 349. Asimismo contiene los diseños de registros a los que se deberán ajustar las declaraciones a transmitir por los obligados tributarios.

ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (BOE)

BOE° 30 04/02/2010 (ITPyAJD, IEDMT)

ORDEN EHA/3476/2009, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Advertidos errores en la Orden EHA/3476/2009, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 311, de 26 de diciembre de 2009, se procede a efectuar las oportunas rectificaciones.

BOE° 49 25/02/2010 (V)

ORDEN EHA/388/2010, de 19 de febrero, por la que se aprueba el modelo 685, Tasa sobre apuestas y combinaciones aleatorias, autoliquidación, se determina el lugar y forma de presentación y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática.

Sumario:

La disposición adicional primera de la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio,

establece que, a partir de su entrada en vigor, no se exigirá la autorización administrativa previa para la organización, celebración y desarrollo de combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, cualquiera que sea la fórmula de loterías o juegos promocionales que revistan, incluidos los establecidos en el artículo 20 de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, siempre que la participación del público en estas actividades sea gratuita y en ningún caso exista sobreprecio o tarificación adicional alguna cualquiera que fuere el procedimiento o sistema a través del que se realice.

Como consecuencia de ello, el artículo 40 de la citada Ley 25/2009 modifica el artículo 40 del texto refundido de Tasas Fiscales, aprobado por Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, disponiendo que en los casos de apuestas y combinaciones aleatorias a las que se refiere la citada disposición adicional primera de la Ley 25/2009, los sujetos pasivos habrán de presentar una autoliquidación de la tasa dentro de los treinta días siguientes al devengo con arreglo al modelo que apruebe la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante Agencia Tributaria), autoliquidación que deberá presentarse ante el órgano de la Agencia Tributaria que corresponda al lugar de celebración u organización de la actividad.

El artículo 117 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, habilita, en el ámbito del Estado, al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos, así como establecer la forma, lugar y plazos de su presentación.

BOE° 53 02/03/2010 (IRNR)

LEY 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

Sumario:

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, la presente Ley tiene como finalidad la incorporación al Derecho interno del contenido esencial de un conjunto de directivas del Consejo de la Unión Europea en la parte que afectan a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, dichas directivas son las siguientes:

- Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.
- Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE,

a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.-

- Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

BOEº 53 02/03/2010 (IIIEE)

REAL DECRETO 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Sumario:

El presente real decreto procede al desarrollo reglamentario que precisa la transposición de la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, transposición que ha sido llevada a cabo por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

En efecto, la puesta en marcha del procedimiento de control informatizado de los movimientos de productos objeto de impuestos especiales ha exigido la aprobación de la Directiva 2008/118/CE y la derogación de la Directiva 92/12/CEE. El nuevo sistema de control establecido en el nuevo marco legal comunitario generaliza el procedimiento de control informatizado de sus movimientos y convierte en residual el procedimiento de control mediante documentos en soporte papel de los movimientos de estos productos, en aquellos casos en que los sistemas informáticos no se encuentren disponibles. Al mismo tiempo, se ha realizado una revisión completa de la directiva, incorporando modificaciones que la experiencia adquirida en su aplicación ha aconsejado introducir. Por ello, la Directiva 2008/118/CE deroga y sustituye la Directiva 92/12/CEE.

De forma complementaria, la Directiva 2008/118/CE establece algunas novedades importantes que es preciso transponer, como el nuevo supuesto de no sujeción relativo a la destrucción total de los productos objeto de los impuestos especiales, siempre que se encuentren en régimen suspensivo, como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción se haya producido. Igualmente, se procede a regular de nuevo las irregularidades en la circulación de estos productos y se regula el régimen aplicable a las tiendas libres de impuestos. El artículo 48 de la Directiva 2008/118/CE otorga a los Estados miembros un plazo que finaliza el día 1 de enero de 2010 para adoptar y publicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente directiva con efecto de 1 de abril de 2010. La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en la que se contiene la transposición al ordenamiento español de la Directiva 92/12/CEE, ha debido ser modificada en

consecuencia, y tal modificación se ha referido fundamentalmente a las disposiciones relativas a la circulación de productos.

Por otra parte, este nuevo sistema de control ha sido incorporado a la Ley 38/1992 prestando especial atención a la prevención de cualquier posible fraude, evasión o abuso. Todos estos aspectos, que han sido modificados en la Ley 38/1992, precisan de un desarrollo reglamentario que se contiene en la modificación del Reglamento de Impuestos Especiales llevada a cabo mediante este real decreto. Además del mencionado desarrollo reglamentario, la modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales incluye modificaciones en numerosos preceptos para incorporar mejoras en la gestión y control de los impuestos especiales de fabricación.

Así, se incorporan modificaciones exigidas por la necesaria actualización de la normativa para su adaptación a los nuevos procesos tecnológicos, de fabricación y de tratamiento de la información, así como para el cumplimiento de los permanentes objetivos de simplificar procedimientos y reducir formalidades. Ejemplos destacados de lo anterior pueden ser la mayor flexibilidad dada a la determinación de los casos en que resulta válido un documento de circulación, al procedimiento de ventas en ruta o al transporte de productos mediante tuberías fijas; la disminución de determinados importes mínimos de las garantías exigidas; la posibilidad de conservación de la documentación en soporte informático o la posibilidad de realizar las mezclas de biocarburantes o biocombustibles con carburantes o combustibles convencionales en buques. En este contexto, también se procede a unificar el periodo de determinación de los porcentajes de pérdidas admisibles sin necesidad de justificación o prueba en el trimestre, para todos los impuestos especiales de fabricación, eliminando así la disparidad de porcentajes de pérdidas que resultaban admisibles según que los sujetos pasivos tuviesen obligación de efectuar sus liquidaciones mensual o trimestralmente.

Efectivamente, el motivo por el que se admite un porcentaje de pérdidas u otro se debe fundamentalmente a la naturaleza volátil o susceptible de deterioro inherente a los productos, siendo así que el tiempo es una variable sustancial a tener en cuenta para considerar aceptable un porcentaje de pérdidas u otro. La otra variable que puede dar lugar a diferencias entre las cantidades contabilizadas y las resultantes de las mediciones efectuadas, que se debe a las imprecisiones de los elementos con que dichas mediciones se efectúan, se contempla de manera independiente y se permite que se justifiquen por el obligado tributario.

CORRECCIÓN DE ERRORES BOE N° 67 (18.III.2010)

CORRECCIÓN DE ERRORES BOE N° 128 (26.V.2010)

BOE° 53 02/03/2010 (IVA)

REAL DECRETO 192/2010, de 26 de febrero, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para la incorporación de determinadas directivas comunitarias.

Sumario:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se ha visto modificada por la aprobación a lo largo del año 2008 de una serie de directivas conocidas conjuntamente con el nombre de «Paquete IVA». En particular, dichas directivas comunitarias son las Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE del Consejo, ambas de 12 de febrero de 2008, y la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008.

Una vez incorporado el contenido de las referidas directivas a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la parte que afecta a la misma, resulta procedente a través del presente real decreto completar su transposición modificando el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, concluyendo así la transposición del «Paquete IVA» en la parte que debe entrar en vigor en 2010, 2011 y 2013.

BOE° 67 18/03/2010 (IRNR)

ORDEN EHA/664/2010, de 11 de marzo, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta 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 territorio español, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

Sumario:

La Orden HAC/540/2003, de 10 de marzo, aprobó los modelos 202, 218 y 222 actualmente vigentes para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español. Dicha orden ha sufrido diversas modificaciones por las órdenes, EHA/748/2005, de 21 de marzo, EHA/1371/2006, de 4 de mayo, EHA/1433/2007, de 17 de mayo, EHA/1420/2008, de 22 de mayo, y EHA/1375/2009, de 26 de mayo, por las que se aprueban los modelos de declaración-liquidación 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, respectivamente para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2004, el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2005, el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006, el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2007 y el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática y se dictan determinadas instrucciones relativas al pago fraccionado de los citados Impuestos.

Los motivos anteriormente expresados, así como la conveniencia de refundir en una única orden las diferentes modificaciones que ha sufrido la hasta ahora vigente Orden HAC/540/2003, de 10 de marzo, que aprobaba

los modelos de pagos fraccionados, hacen precisa la sustitución de dicha orden por otra nueva, opción a la que se da cumplimiento con la presente orden.

BOEº 76 29/03/2010 (IVA)

ORDEN EHA/769/2010, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y se modifica la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, y otras normas tributarias.

Sumario:

La Orden HAC/360/2002, de 19 de febrero, aprobó el modelo 349, de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias que se ha venido utilizando hasta la aprobación de la presente Orden ministerial, el cual se adaptaba a la regulación prevista en los artículos 78 a 81 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. La Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios con efectos a partir del 1 de enero de 2010, introduce importantes novedades por lo que se refiere a los estados recapitulativos regulados en los artículos 262 a 271, ambos inclusive, de la citada Directiva 2006/112/CE. Amplía el ámbito subjetivo de los sujetos pasivos y personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo que se deben relacionar en el estado recapitulativo, incluyendo aquellos a quienes hayan prestado servicios que no están exentos del IVA en el Estado miembro en el que la transacción está gravada.

Por otra parte, el artículo 266 de la Directiva 2006/112/CE habilita a los Estados miembros para establecer estados recapitulativos que contengan más información.

La Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias, modifica el artículo 263 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, estableciendo la obligación de presentar un estado recapitulativo por cada mes natural, en un plazo no superior a un mes y con arreglo a las condiciones que establezcan los Estados miembros. Asimismo, autoriza a los Estado miembros a determinar las condiciones y límites que permitan a los sujetos pasivos presentar el estado recapitulativo para cada trimestre civil, en un plazo que no exceda de un mes a partir del final del trimestre, siempre que el importe total trimestral de entregas de bienes o prestaciones de servicios no supere determinado límite cuantitativo.

La transposición de las dos Directivas indicadas ha supuesto la modificación de los artículos 78 a 81, ambos inclusive, del Reglamento del Impuesto, por medio de los que se regula la obligación de presentar la Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como su contenido, lugar y plazo de presentación. Dicha modificación ha sido llevada por el artículo primero del Real Decreto 192/2010, de 26 de

febrero, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para la incorporación de determinadas directivas comunitarias.

BOE° 77 30/03/2010 (IVA)

ORDEN EHA/789/2010, de 16 de marzo, por la que se aprueban el formulario 360 de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, el contenido de la solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y el modelo 361 de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y se establecen, asimismo, las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

Sumario:

La regulación actual realizada por los distintos Estados miembros en relación con la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos no establecidos en el interior del país ha causado importantes problemas tanto a las autoridades administrativas de los Estados miembros como a las empresas. Por este motivo, y además, con la finalidad de favorecer el desarrollo de las nuevas tecnologías y establecer nuevos plazos de notificación y respuesta respecto a las solicitudes de devolución, se ha aprobado la Directiva 2008/9/CE, de 12 febrero, que establece nuevas disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, y deroga la hasta ahora vigente Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre, con efectos a partir del 1 de enero de 2010.

El artículo 117 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, habilita, en el ámbito del Estado, al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos, así como establecer la forma, lugar y plazos de su presentación.

BOE° 77 30/03/2010 (IRPF)

ORDEN EHA/799/2010, de 23 de marzo, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009, 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.

Sumario:

La regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se contiene fundamentalmente en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Por lo que respecta a la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas, cabe señalar que desde el 1 de enero de 2009 la cesión parcial de este impuesto tiene el límite máximo del 50 por 100, en virtud de lo establecido en el artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en la redacción dada al mismo por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la citada Ley Orgánica 8/1980. Sin embargo, en virtud de lo establecido en la disposición final quinta de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, las nuevas competencias normativas atribuidas a las citadas Comunidades Autónomas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las modificaciones introducidas en la normativa del mismo para adecuarlo al nuevo sistema de financiación sólo serán de aplicación a partir de 1 de enero de 2010. En consecuencia, en el presente ejercicio las operaciones de liquidación del impuesto deben efectuarse aplicando la normativa vigente a 31 de diciembre de 2009 basada en una cesión del impuesto del 33 por 100. Asimismo, el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el presente ejercicio es el contemplado en el artículo 38 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. En uso de lo dispuesto en el citado artículo, las Comunidades Autónomas de régimen común que a continuación se relacionan han aprobado las correspondientes deducciones autonómicas, que podrán aplicar los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas residentes en sus respectivos territorios en el ejercicio 2009.

En la presente orden también debe procederse a regular los procedimientos de solicitud de borrador y de su remisión por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como el de rectificación o modificación del borrador recibido y el de confirmación o suscripción del mismo por el contribuyente. La regulación de estos procedimientos se completa con la determinación del lugar, forma y plazo de presentación y de realización del ingreso que, en su caso, resulte del borrador de declaración confirmado o suscrito por el contribuyente. La regulación de estos extremos se realiza, de acuerdo con la experiencia gestora de las últimas campañas, potenciando en lo posible la utilización de los medios telemáticos o telefónicos. Con el propósito de seguir facilitando a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en la

presente orden se procede a mantener en su integridad el procedimiento utilizado en anteriores campañas para la domiciliación bancaria en las entidades de crédito que actúen como colaboradoras en la gestión recaudatoria del pago de las deudas tributarias resultantes de determinadas declaraciones o borradores de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concreto, la domiciliación bancaria sigue quedando reservada en el presente ejercicio únicamente a las declaraciones que se presenten por vía telemática, a las que se efectúen a través de los servicios de ayuda prestados en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o las habilitadas a tal efecto por las Comunidades Autónomas y Entidades Locales y que se presenten telemáticamente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como a los borradores de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya confirmación o suscripción se realice por medios telemáticos, telefónicos o en las oficinas antes citadas. Por último, con idéntico propósito de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, se prevé la posibilidad de presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y confirmar o suscribir el borrador de declaración en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, en los términos previstos en los convenios de colaboración que se suscriban entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y dichas Administraciones tributarias para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria.

BOE° 89 13/04/2010 (V)

REAL DECRETO-LEY 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

Sumario:

El real decreto-ley aborda reformas en diferentes ámbitos que, bien por su incidencia sobre el conjunto del sistema productivo español, bien por su peso específico en el mismo o bien por su relevancia en el actual momento de estabilización y recuperación, resultan especialmente relevantes en este momento. Así, en el capítulo I, se incluyen reformas destinadas a recuperar la actividad en el sector de la construcción por la vía, fundamentalmente, del impulso fiscal a la actividad de la rehabilitación de viviendas, y con el objetivo adicional de contribuir a la eficiencia y ahorro energético. Se trata de medidas necesarias y urgentes en el corto plazo para propiciar incrementos en los niveles de empleo y actividad del sector, y para orientar la misma por una senda de mayor sostenibilidad. Por su parte, el capítulo II, incluye un conjunto de reformas necesarias para favorecer la actividad empresarial, de aplicación general a todo el sector productivo. Incluyen, en primer lugar, medidas que aligeran las cargas impositivas de las empresas, como la prórroga de libertad de amortización en el marco del Impuesto sobre Sociedades o la flexibilización de los requisitos para la recuperación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de impago de facturas, que se consideran especialmente relevantes para aliviar el impacto que el debilitamiento de la actividad económica produce a las empresas. En segundo lugar, se incluyen medidas que facilitan el acceso de nuestro sector productivo a nuevos mercados y, en concreto, a mercados internacionales, como son la reforma del seguro de crédito a la exportación o la rebaja temporal de diversas tasas en materia de transporte aéreo, con el fin de apoyar la actividad turística. Unas y otras, por su especial incidencia en este momento en la reactivación del crecimiento, tanto por el lado de reducción de

cargas como por el de facilitar nuevas fuentes de ingresos, deben ser aprobadas con carácter inmediato. Las medidas para favorecer la actividad empresarial se completan en el capítulo III con otras más específicas, destinadas a las pequeñas y medianas empresas, que incluyen la reforma de mecanismos de apoyo financiero y la reducción de cargas administrativas en el ámbito tributario. Estas reformas son necesarias para canalizar liquidez a las pequeñas y medianas empresas, y en el momento económico actual, y teniendo en cuenta la relevancia de estas empresas en el tejido industrial español, son de urgente aprobación, evitando la incertidumbre propia de un procedimiento normativo prolongado. Por otra parte, el capítulo IV contiene medidas con el fin de moderar el impacto negativo de la crisis económica sobre los ciudadanos más vulnerables, en particular, aquellos con cargas familiares. En este contexto, es necesario y urgente aprobar una elevación del umbral de inembargabilidad para este conjunto de ciudadanos, limitado a la situación en la que el precio obtenido por la vivienda habitual hipotecada sea insuficiente para cubrir el crédito garantizado, así como una reforma tributaria que impulse los servicios vinculados a la atención a la dependencia, lo que, a su vez, redundará en el apoyo al crecimiento de este sector y del empleo generado en el mismo. El capítulo V, en el ámbito del sector energético, incluye medidas que tienen como objetivo crear las condiciones para impulsar nuevas actividades, muy relevantes para la modernización del sector, como son las empresas de servicios energéticos y el vehículo eléctrico, que por su papel dinamizador de la demanda interna y, en definitiva, de la recuperación económica, deben ser aprobadas y puestas en marcha a la mayor brevedad. Asimismo, se introducen medidas para facilitar el proceso de titulación del déficit de tarifa eléctrica. Finalmente, el capítulo VI aborda las reformas del marco regulador del sector financiero necesarias para agilizar el proceso con el fin de afianzar la reestructuración actualmente en curso.

CORRECCIÓN DE ERRORES (BOE N° 93 17.IV.2010)

CORRECCIÓN DE ERRORES (BOE N° 95 20.IV.2010)

BOE° 96 21/04/2010 (PT)

LEY 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

CORRECCIÓN DE ERRORES

Sumario:

Advertidos errores en la publicación de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 309, de 24 de diciembre de 2009, se procede a efectuar la oportuna rectificación.

BOE° 98 23/04/2010 (IIIEE)

ORDEN EHA/993/2010, de 21 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos.

Sumario:

La Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, en su disposición final decimocuarta crea un nuevo artículo 52 ter en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en el que se reconoce el derecho a la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, satisfechas o soportadas por los agricultores y ganaderos con ocasión de las adquisiciones de gasóleo que haya tributado por el Impuesto sobre Hidrocarburos al tipo impositivo del epígrafe 1.4 del artículo 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que hayan efectuado durante el año natural anterior.

En el apartado Tres de este nuevo artículo se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para establecer el procedimiento para efectuar la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos, pudiendo comprender aquél la obligación de que los interesados presenten declaraciones tributarias, incluso de carácter censal.

Asimismo, el artículo 98.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, atribuye competencias al Ministro de Hacienda para determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento de trascendencia tributaria.

En consecuencia, para hacer factible la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos a los agricultores y ganaderos, es necesario establecer el procedimiento para la práctica de estas devoluciones.

BOEº 105 30/04/2010 (IRPF, IVA)

ORDEN EHA/1059/2010, de 28 de abril, por la que se reducen los índices de rendimiento neto aplicables en el período impositivo 2009 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 los módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares aprobados por la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrollan para el año 2010 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. A este respecto, el Ministerio de Medio Ambiente, y Medio Rural y Marino ha emitido informe en el que se pone de manifiesto que durante 2009 se han producido circunstancias excepcionales en el desarrollo de las actividades agrícolas y ganaderas, las cuales se localizan en determinadas zonas geográficas, que aconsejan hacer uso

de la autorización contenida en el citado artículo 37.4.1.º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En consecuencia, en el artículo 1 se aprueba la reducción de los índices de rendimiento neto aplicables en 2009 a las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas en los ámbitos territoriales definidos en el anexo de la presente Orden.

Por otra parte, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, el apartado cuatro del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas de impulso de la recuperación económica y el empleo, ha establecido, desde el día 14 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012, la aplicación del tipo impositivo del 7 por ciento -a partir de 1 de julio de 2010, del 8 por ciento, conforme a lo previsto en el artículo 79 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, a todo tipo de actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares; hasta ahora, sólo tributaban al citado tipo reducido las obras de albañilería, haciéndolo el resto al tipo general del 16 por ciento. Como consecuencia de lo anterior, el artículo 2 modifica la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrollan para el año 2010 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 rebajar los módulos relativos al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a las actividades económicas afectadas por la citada reducción del tipo impositivo. Al respecto conviene señalar que con el fin de simplificar los cálculos, se ha dispuesto una tabla única que incorpora la reducción de tipos citada distribuida a lo largo de todo el año, evitando de esa forma la utilización de tres tablas, una hasta el 13 de abril con los módulos del año 2009 sin aumento, otra hasta el 30 de junio con los módulos reducidos y una tercera desde esa última fecha hasta el 31 de diciembre, con la aplicación del tipo del 8 por ciento.

Como consecuencia de esta modificación, la disposición adicional primera establece un plazo especial de renunciaciones y revocaciones al método de estimación objetiva y al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para los titulares de las actividades afectadas. Por último, las disposiciones adicionales segunda y tercera contienen, respectivamente, las reglas que deben tener en cuenta los sujetos pasivos afectados por la modificación introducida en esta Orden para determinar las cuotas trimestrales y la cuota anual devengada por el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido en 2010.

BOEº 126 24/05/2010 (IS, IRNR)

ORDEN EHA/1338/2010, de 13 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2009, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

Sumario:

La Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inver-

sión en el Mercado Inmobiliario, ha establecido un régimen fiscal especial para este tipo de sociedades en el Impuesto sobre Sociedades. Este régimen fiscal especial se construye sobre la base de una tributación a un tipo del 18 por ciento en el Impuesto sobre Sociedades (19 por ciento para períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010), siempre que se den una serie de requisitos. Entre ellos, merece la pena destacar la necesidad de que su activo esté constituido, al menos en un 80 por ciento, por inmuebles urbanos destinados al arrendamiento y adquiridos en plena propiedad o por participaciones en sociedades que cumplan los mismos requisitos de inversión y de distribución de resultados, españolas o extranjeras, coticen o no en mercados organizados.

La Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, y con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009, añade una disposición adicional duodécima en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que modifica el tipo de gravamen de determinadas sociedades.

El artículo 21 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, habilita al Ministro de Hacienda para determinar la forma y el lugar en que los establecimientos permanentes deben presentar la correspondiente declaración, así como la documentación que deben acompañar a ésta. La disposición final segunda de esta misma Ley habilita al Ministro de Hacienda para aprobar los modelos de declaración de este Impuesto, para establecer la forma, lugar y plazos para su presentación, así como para establecer los supuestos y condiciones de presentación de los mismos por medios telemáticos.

BOE° 132 31/05/2010 (V)

PROTOCOLO que modifica el CONVENIO entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, hecho en Bruselas el 10 de noviembre de 2009.

Sumario:

Deseando concluir un Protocolo que modifica el Convenio entre el Gran Ducado de Luxemburgo y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir el fraude, la evasión fiscal y el Protocolo firmado en Madrid el 3 de junio de 1986 («el Convenio»), han convenido suprimir el artículo 27 (Intercambio de información) del Convenio, sustituyéndolo por el siguiente ...

BOE° 139 08/06/2010 (IRNR, IS, IRPF)

REAL DECRETO 749/2010, de 7 de junio, por el que se modifica el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, y otros reglamentos en el ámbito tributario.

Sumario:

El presente real decreto introduce una serie de modificaciones al Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, así como a tres reglamentos del ámbito impositivo: el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El objetivo fundamental de este real decreto es doble. Por una parte se persigue solucionar algunos problemas planteados por el impacto de la crisis financiera sobre el activo de las instituciones de inversión colectiva. Por otra parte se considera necesario introducir mejoras que permitan mayor flexibilidad en la actuación de estas figuras de inversión, sin menoscabar la protección del inversor.

Como hemos mencionado, se introducen una serie de modificaciones en el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva dirigidas a flexibilizar la operativa de las instituciones de inversión colectiva, alcanzando así mayor eficiencia en los mercados financieros, sin que esto suponga una reducción del nivel de protección al inversor. Algunas de estas medidas son, principalmente, las siguientes: se permite operar con «Exchange-traded funds», más conocidos como ETF, en forma de sociedades de inversión de capital variable; se flexibiliza el régimen de inversión de las instituciones de inversión colectiva de carácter inmobiliario, incluyendo a las sociedades cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario entre los activos en los que pueden materializar sus inversiones; se flexibilizan determinados límites a las inversiones que tienen que cumplir los fondos de inversión con objetivos de rentabilidad garantizados y se mejora el régimen de transparencia de las comisiones. Adicionalmente hay que destacar que con algunas de las modificaciones establecidas en este real decreto se acerca el régimen de delegación de las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva al de las empresas de servicios de inversión, recogido en el Real Decreto 217/2008, de 15 de febrero, sobre el régimen jurídico de las empresas de servicios de inversión y de las demás entidades que prestan servicios de inversión y por el que se modifica parcialmente el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre. De esta manera se evita que las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva que están autorizadas para la prestación de determinados servicios de inversión, tengan que atender a reglas diferentes a la hora de delegar funciones en otra entidad.

Finalmente, las modificaciones introducidas en los reglamentos de naturaleza fiscal consisten en eximir de la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta de las rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de los fondos de inversión cotizados o sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas.

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 txeketa 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 Orokorren 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:

