

1 - 2011

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-RAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1
2011

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Manuela Escribano Riego (Lehendakaria/Presidenta)

José Luis España Guzmán (Zuzendaria/Director)

Jon Martínez Alonso, José Rubi Cassinello, Miren Itziar Miner Canflanca, José Ramón Martínez Martínez

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

Miguel Ortega Abad (Eusko Jauriaritza/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 (Gipukoako 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, nº 15 – 1007 Vitoria-Gasteiz

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

ARGITARATZAILEA/EDITA

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

AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN – 2253 - 7805

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

«ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa igarri behartu dituzte beren idazlariak.

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

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

Idazlana argitratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritzia egilearen erantzukizunpean gel-ditzen 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 otro 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 100 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

16

Actualidad Gipuzkoa

26

Actualidad Unión Europea

30

E studios y Colaboraciones

La compensación de créditos y deudas tributarias del propio obligado tributario y la cesión de créditos de un obligado tributario para la cancelación de deudas tributarias de un tercero.

*Javier Armentia Basterra
Licenciado en Derecho.*

55

El gravamen sobre los documentos notariales: Territorio Común versus Territorios Forales del País Vasco.
Lourdes Serna Blanco

*Profesora Titular de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad del País Vasco.*

67

La tributación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general como instrumentos de mecenazgo.

Juan Calvo Vérguez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

93

R eferencias

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2011.2.3.1 IS Aplicación de la deducción por inversión en activos no corrientes -placas fotovoltaicas – utilización previa por parte del transmitente. 131
- CONSULTA 2011.4.4.1 IVA Tipo impositivo - mantenimiento y reparación de calderas de gas. 142
- CONSULTA 2011.7.4.1 IVA – lugar de realización de las operaciones - operaciones intracomunitarias. 146

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Lugar realización operaciones: adquisición intracomunitaria de automóviles y posterior venta a concesionarios.
Resolución R 13/2009 Expediente 3/2008. 149
- Determinación volumen de operaciones: ingresos por intereses de préstamos.
Resolución 01/2011 Expediente 14/2008. 165

- Retenciones rendimientos del trabajo. IRPF.

Resolución R 03/2011 Expediente 21/2008.

174

- IVA: Traslado de saldos. Cambio de domicilio.

Resolución R 06/2011 Expediente 44/2008.

178

- Diputación Foral de Gipuzkoa y Comunidad Foral de Navarra. Traslado de saldos. Cambio de domicilio. IVA.

Resolución R 10/2011 Expediente 15/2008

182

- Distribución entre Administraciones del importe derivado de actuaciones inspectoras en régimen de actas únicas.

Resolución R 14/2011 Expediente 27/2008.

186

- Retenciones rendimientos del trabajo. IRPF.

Resolución R 04/2011 Expediente 23/2008.

188

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO RELATIVAS A RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL

- Tribunal Supremo: Traslado de saldos IVA.

SENTENCIA de treinta de Marzo de dos mil once.

193

- Tribunal Supremo: Lugar realización operaciones: adquisición intracomunitaria de automóviles y posterior venta a concesionarios.

SENTENCIA de trece de Abril de dos mil once.

203

- Tribunal Supremo: IVA. Traslado de saldos.

SENTENCIA de diecisiete de junio de dos mil diez

213

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV 2011

Presupuesto 2012

Juan Carlos García Amézaga

229

Normativa Tributaria

Territorio Histórico de Álava

247

Territorio Histórico de Bizkaia

247

Territorio Histórico de Gipuzkoa

247

Comunidad Autónoma del País Vasco

247

Comunidad Foral de Navarra

247

Administración del Estado

247

E ditorial

Cambiamos de formato. *Zergak*, a partir del presente número será una revista digital. No obstante queremos preservar el carácter y la apariencia de la revista, de modo que su lectura difiera lo menos posible del formato clásico en papel que hemos venido utilizando desde nuestro primer número allá en el año 1993. Deseamos que este nuevo formato, abierto a todas las personas interesadas en esta materia, pueda hacer nuestra publicación más accesible.

La crisis actual sigue siendo el eje central de las políticas de todas las Administraciones, ahora ya centradas con mucha más claridad en un debate, tanto cuantitativo como cualitativo, sobre sus ingresos y gastos, lo que sin duda provocará movimientos en nuestro ámbito tributario, movimientos de los que daremos puntual cuenta.

Nuestra actualidad fiscal, en lo que se refiere a la actividad de nuestras Haciendas Forales, se ha visto afectada por el proceso electoral de esta primavera. Las nuevas Juntas Generales de nuestros Territorios Históricos han iniciado ya su andadura, con importantes cambios en su composición, lo que a buen seguro implicará un renovado debate sobre nuestra fiscalidad.

En cualquier caso, no se ha detenido la producción normativa de nuestras haciendas. Los Servicios de Normativa Tributaria o Política Fiscal de las Diputaciones Forales, detallan en este apartado de la revista las disposiciones más relevantes aprobadas y publicadas des

Formatua aldatu dugu. *Zergak*, zenbaki honetatik aurrera, aldizkari digitala izango da. Hala ere, aldizkariaren izaera eta itxura zaindu nahi izan ditugu, ahalik eta aldaketa gutxien izan dezan 1993. urtean lehenengo zenbakia argitaratu zenetik erabili izan dugun paperezko formatu klasikoarekin alderatuz. Formatu honen bidez, argitalpena eskuragarriagoa izatea nahi dugu gai honetaz jakin-mina duen pertsona guztientzat.

Administrazio guztien politiken ardatz nagusia gaur egungo krisia da, orain argiago daudela diru-sarrera eta gastuei buruzko eztabaida kuantitatibo zein kualitatibo batean murgilduta. Horrek, zalantzarik gabe, mugimenduak eragingo ditu geure zerga-eremuan, eta mugimendu horiei buruzko informazio guztia emango dugu.

Gaur egungo zergei dagokienez, geure foru-ogasunen jarduerak udaberri honetako hauteskunde-prozesuaren eragina izan du. Gure lurralde historikoetako batzar nagusi berriak lanean hasi dira, eta aldaketa garrantzitsuak egin dituzte euren osaeran, eta horrek, segur aski, gure zerga-arloari buruzko eztabaida berria ekarriko du.

Nolanahi ere, gur ogasunen arau-ekoizpena ez da geratu. Goru-aldundietako zerga-araudiaren zerbitzuek edo zerga-politikako zerbitzuek lurralde historiko bakoitzean 2011ko urtarriletik 2011ko irailaren 1era bitartean onetsi eta argitaratu diren zerga-izaerako

de enero de 2011 hasta 1 de septiembre de 2011 en cada uno de los Territorios Históricos.

La Delegación de Euskadi en Bruselas efectúa su completo informe sobre la actualidad tributaria europea durante el primer semestre de esta año y, también ahora de forma obligada, las cuestiones vinculadas a la política económica de la Unión Europea, citando en primer lugar las prioridades del este semestre y un amplio resumen de los acuerdos alcanzados en el Consejo Europeo celebrado a finales del pasado mes de marzo.

En materia de fiscalidad directa, destaca, por novedosa y por las repercusiones que su aprobación podrían tener, la propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS). Se pretende con ella llegar a un sistema común de cálculo de la base imponible de las empresas que operan en la UE.

En lo que a la imposición indirecta respecta, además de las novedades relativas a IVA e Impuestos Especiales, con nuevas propuestas normativas en diversas fases de tramitación. Destaca también en esta área el renovado debate sobre la tributación de las transacciones y actividades financieras, debate que a buen seguro se extenderá en los próximos meses, con posiciones e intereses dispares entre los Estados miembros y, asimismo la Comisión Europea.

Este número de Zergak cuenta con tres colaboraciones. La primera de ellas ha sido elaborada por Javier Armentia Basterra, Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava, con el título "La compensación de créditos y deudas tributarias del propio obligado tributario y la cesión de créditos de un obligado tributario para la cancelación de deudas tributarias de un tercero." El trabajo tiene por objeto explicar con detenimiento el funcionamiento de estas dos materias, que se han incorporado al ordenamiento tributario alavés recientemente, y que

xedapen garrantzitsuenak zehaztu dituzte atal honetan.

Euskadiren Bruselako Ordezkaritzak Europako zerga-arloak urte honetako lehenengo sei hilekoan izandako gaurkotasanari buruzko txostena egin du. Orain gainera, nahitaez, Europar Batasuneko politika ekonomikoari lotutako gaiak ere aztertu behar izan ditu. Lehenengo eta behin sei hileko honetako lehenetsunak aipatu ditu, eta martxoaren amaieran egin zen Europako Kontseiluan lortutako akordioen laburpen zabala ere egin du.

Zuzeneko zerga-arloari dagokionez, sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri bateratu komunari buruzko zuzentarau-proposamena nabarmendu behar da, berria delako eta hori onesteak izan ditzakeen ondorioengatik. Europar Batasunean jarduten duten enpresen zerga-oinarria kalkulatzeko sistema komuna lortu nahi da horrekin.

Zeharkako zerga-arloari dagokionez, BEZari eta zerga bereziei buruzko berrikuntzez gain, araudi-proposamen berriak egin dira hainbat izapidetze-fasetan. Arlo honetan nabarmentzekoa da, baita ere, finantza-transakzioen eta finantza-jardueren zergei buruz sortu den eztabaida berria. Eztabaida hori, ziurrenik, hurrengo hilabeteetan zabalduko da, eta jarrera eta interes ezberdinak izango dira estatu kideen artean, baita Europako Batzordean ere.

Zergak aldizkariaren zenbaki honek hiru kolaborazio ditu: Lehenengoa Javier Armentia Basterra Arabako Foru Aldundiko Zerga Araudiaren Zerbitzuko buruak egin du, eta honakoa da bere izenburua: "La compensación de créditos y deudas tributarias del propio obligado tributario y la cesión de créditos de un obligado tributario para la cancelación de deudas tributarias de un tercero." Lanaren helburua da zehatz azaltzea gai bi horien funtzionamendua. Gai horiek duela gutxi sartu dira Arabako zerga-

persiguen facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, además de proporcionar cierta ventaja financiera por la posibilidad de compensar deudas con créditos tributarios. El análisis se realiza en cada una de las dos materias siguiendo un guión paralelo.

En primer lugar se analiza la compensación de créditos y deudas tributarias de un mismo obligado, en definitiva, un sistema de cuenta corriente tributaria. Se analizan las incompatibilidades de este sistema con otras modalidades de extinción de la deuda tributaria, los requisitos que deben cumplir los propios obligados tributarios, fundamentalmente estar al corriente de las obligaciones tributarias, las deudas y créditos objeto de compensación, y otras cuestiones relacionadas con este sistema de cuenta corriente.

La segunda parte del trabajo analiza la cesión de créditos para la cancelación de la deuda tributaria de otro obligado tributario, como ya hemos indicado con el mismo esquema que en el apartado anterior.

Lourdes Serna Blanco, Profesora Titular de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II, en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad del País Vasco firma la segunda de nuestras colaboraciones. Su título, "El gravamen sobre los documentos notariales: territorio común versus territorios forales del País Vasco", indica claramente su objeto. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tiene la naturaleza de tributo cedido para las Comunidades Autónomas de régimen común, ostentando éstas capacidad normativa, además de las competencias de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

En el País Vasco, como en la Comunidad Foral de Navarra, este tributo es un tributo concertado sobre el que las instituciones forales tienen plena capacidad normativa con algunas excepciones.

antolamenduan eta zerga-betebeharrak betetzeko modua erraztea dute xede, zorral zerga-kredituekin konpentsatzeko aukeraren bitartez nolabaiteko zerga-abantaila emateaz gain. Azterketa gai bietan egin da, gidoi paraleloari jarraituz.

Lehenengo eta behin obligaziodun baten zerga-zorren eta kredituen konpentsazioa aztertu da, hau da, zerga gaietako kontu korrontearen sistema. Sistema honek zerga-zorra iraungitzeko beste modalitate batzuekin dituen bateraezintasunak, zerga-obligaziodunek bete behar dituzten baldintzak (batez ere zerga-obligazioak egunean ordainduta izatea), konpentsatu beharreko zorrak eta kredituak eta kontu korrontearen sistema honekin lotutako bestelako gaiak aztertzen dira.

Lanaren bigarren zatian zerga-zorra kitzatzeko beste zerga-obligaziodun baten kredituak lagatzeko aukera aztertzen da, aurreko ataleko eskema berarekin, arestian aipatu dugun bezala.

Lourdes Serna Blanco Euskal Herriko Unibertsitateko Ekonomia eta Enpresa Zientzien Fakultatearen baitako Unibertsitate Eskolako irakasle titularrak (Ekonomia Aplikatua Departamentua) idatzi du bigarren kolaborazioa. Izenburua "El gravamen sobre los documentos notariales: territorio común versus territorios forales del País Vasco" da, eta bertan argi geratzen da zein den helburua. Ondare eskualdaketa eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zergak araubide komuneko autonomia-erkidegoetarako lagatako zergaren izaera dauka, eta erkidego horiek araudiak egiteko gaitasuna dute, kudeatu, likidatu, bildu eta ikuskatzeko eskumenez gain.

Euskal Autonomia Erkidegoan, Nafarroako Foru Erkidegoan bezala, zerga itundua da, eta foru-erakundeek araudiak egiteko gaitasun osoa dute, salbuespenak salbuespen.

Pues bien, el desarrollo de esta capacidad normativa, ha provocado, obviamente, diferencias entre los distintos ámbitos, que de forma resumida y sintetizada son analizadas ahora en este trabajo, centrándose el análisis en una de las modalidades que confluyen en este impuesto: el gravamen de los documentos notariales, dentro de los Actos Jurídicos Documentados.

Para ello, describe la tributación de los documentos notariales en territorio común y en cada una de las Comunidades Autónomas para compararla con la tributación vigente en nuestros Territorios Históricos, incorporando finalmente una serie de cuadros resumen que compendian y facilitan un análisis global de esta tributación.

El tercer y último trabajo contenido en el presente número de Zergak tiene por título “La tributación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general como instrumento de mecenazgo”. Su autor es Juan Calvo Vérguez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura. El autor realiza un pormenorizado análisis de esta figura que se halla enmarcada en el marco del mecenazgo, pero que tiene grandes similitudes con otras figuras ajenas a dicho ámbito, fundamentalmente el patrocinio publicitario.

El autor delimita en primer lugar la figura de los convenios de colaboración, detallado de los distintos elementos esenciales que lo caracteriza, diferenciándolo del contrato de patrocinio, para después analizar el particular régimen tributario aplicable a ambas figuras.

Posteriormente analiza los elementos subjetivos que participan en esta figura, la entidad beneficiaria y la entidad donante, y sus elementos objetivos, naturaleza de la aportación y difusión de la colaboración con la entidad beneficiaria.

Posteriormente el autor se centra en los elementos formales que rodean a los convenios de colaboración, y por último, analiza las obligaciones de la entidad

Bada, araudiak egiteko gaitasun hori garatzeak, nola ez, desadostasunak sortu ditu eremu ezberdinen artean, eta labor labor aztertu dira orain lan honetan, zerga honetan biltzen diren modalitateetako bat aztertuz bereziki: notariotza-agirien karga, egintza juridiko dokumentatuen artean.

Horretarako notario-agiriek lurralde erkidean eta autonomia-erkidego bakoitzean dituzten zergak deskribatzen ditu, gure lurralde historikoetan indarrean dagoen zerga-ordainketarekin konparatzeko. Azkenik, zerga honen azterketa orokorra laburtu eta errazten duten hainbat laborpen-koadro azaltzen ditu.

Zergak aldizkariaren zenbaki honetako hirugarren eta azken lanaren izenburua “La tributación de los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general como instrumento de mecenazgo” da. Extremadurako Unibertsitateko Finantza- eta zerga-zuzenbideko irakasle titularra den Juan Calvo Vérguez jaunak idatzi du. Egileak zehatz aztertu du mezenasgoaren esparruan dagoen baina, batez ere publizitate-babesari dagokionez, eremu horretatik kanpoko beste figura batzuen oso antzekoa den figura hori.

Idazleak, lehenengo eta behin, lankidetzahitzarmenen figura mugatzen du, ezaugarri dituen funtsezko elementuak zehaztuz eta babes-kontratutik bereiziz. Ondoren, figura biei aplikatu beharreko zerga-araubide berezia aztertzen du.

Gero, figura honetan parte hartzen duten elementu subjektiboak aztertzen ditu (erakunde onuraduna eta erakunde emailea), baita elementu objektiboak ere (ekarpenaren izaera eta erakunde onuradunarekin egindako lankidetzaren hedapena).

Ostean, lankidetzahitzarmenen inguruko elementu formalak aztertzen ditu autoreak eta, amaitzeko, erakunde onuradunaren

beneficiario, y, además, las consecuencias del incumplimiento de ésta de sus obligaciones.

El autor cierra su estudio con una serie de reflexiones finales sobre la aplicación de estas figuras, en términos de opción para los contribuyentes que se encuentren sopesando la alternativa de participar en actividades de esta índole.

La sección de Referencias se abre con las consultas que han sido objeto de informe en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi a lo largo del presente ejercicio.

Además, se incluye una serie de resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico, así como sentencias del Tribunal Supremo relativas a recursos presentados contra resoluciones de esta Junta. Por su importancia "mediática y cuantitativa", incluimos tanto la resolución de la Junta Arbitral del caso "Rover" y la sentencia del Tribunal Supremo sobre este mismo caso que anuló dicha resolución, con el fin de poder contrastar ambas resoluciones.

Por último, se incluye un informe elaborado por Juan Carlos García Amezaga, referido a la previsión de cierre de la recaudación en el presente ejercicio 2011 y la previsión de ingresos para 2012.

La revista cierra con cierta novedad derivada de nuestro nuevo formato electrónico. Al sustituirse el habitual compendio normativo de carácter tributario comprensivo de la normativa publicada en los boletines oficiales de los tres Territorios Históricos, del País Vasco, de la Comunidad Foral de Navarra y del Estado por un acceso electrónico a la dirección donde se encuentra la publicación con carácter mensual de este mismo anexo, con la posibilidad añadida de acceder al texto completo de cada una de estas normas.

betebeharrak aztertzen ditu, baita betebeharrok ez betetzearen ondorioak ere.

Azterlana amaitzeko, hainbat azken hausnarketa egiten ditu figura horien aplikazioari buruz, horrelako jardueretan parte hartzeko aukera haztatzen dabiltzan zergadunentzako aukera gisa.

Aipamenean atalari dagokionez, ekitaldi honetan Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren txostena izan duten kontsultak aipatu dira bertan.

Gainera, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen hainbat ebazpen azaldu dira, baita Batzorde horren ebazpenen kontra aurkeztutako errekurtsioei buruzko Auzitegi Nagusiaren epaiak ere. Komunikabideetan izandako oihartzuna eta duten garrantzi kuantitatiboa direla eta, Arbitraje Batzordeak "Rover" kasuan emandako ebazpena eta Auzitegi Nagusiak ebazpen hori baliogabetzeko egindako epaia azaldu ditugu, ebazpen biak erkatu ahal izateko.

Azkenik, 2011ko ekitaldiko bilketaren itxiera-aurreikuspenari eta 2012rako diru-sarreraren aurreikuspenari buruz Juan Carlos García Amezaga jaunak egindako txostena azaldu da.

Aldizkariak nolabaiteko berrikuntza izan du, formatu elektronikoa duelako orain. Izan ere, hiru lurralde historikoetako, Euskal Autonomia Erkidegoko, Nafarroako Foru Erkidegoko eta Estatuko aldizkari ofizialetan argitaratutako araudia biltzen zuen zerga izaerako araudien ohiko laburpenaren orde, eranskin honen hilabeteko argitalpena dagoen helbiderako sarbide elektronikoa eman da orain, arau bakoitzaren testu osoa ikusi ahal izateko aukerarekin.

ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE EL 1/01/2011 AL 31/07/2011 2011.

PRIMERO. B.O.T.H.A. nº 8 de 19-1-11 (IRPF, IS)
NORMA: Decreto Foral 1/2011, del Consejo de Diputados de 11 de enero, que modifica el Decreto Foral del Consejo de Diputados 149/1999, de 14 de diciembre, que aprobó, entre otros, el modelo 193, relativo a rentas sujetas a retención e ingresos a cuenta por diversos impuestos.

SUMARIO: Se modifican diferentes códigos y campos del modelo 193.

SEGUNDO. B.O.T.H.A. nº 17 de 9-2-10 (NFGT)
NORMA: Decreto Foral 3/2011, del Consejo de Diputados de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales.

SUMARIO: Se crea el Censo Único de Contribuyentes de la Diputación Foral de Álava, se regula su contenido, se establecen las obligaciones censales y se desarrollan los diversos procedimientos de rectificación censal y comprobación del domicilio fiscal.

TERCERO. B.O.T.H.A. nº 17 de 9-2-11 (IVA)
NORMA: Orden Foral 34/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 26 de enero, por la que se aprueba el modelo 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SUMARIO: Se aprueba un nuevo modelo 391 para adaptarlo a los cambios en los tipos impositivos que ha sufrido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

CUARTO. B.O.T.H.A. nº 17 de 9-2-11
NORMA: Orden Foral 55/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 26 de enero, por la que se modifica la Orden Foral 838/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 24 de diciembre, de aprobación del modelo 171 de declaración informativa anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de cobros de cualquier documento, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones para su presentación telemática.

SUMARIO: Se modifica el Anexo II de la Orden Foral 838/2010, que recoge los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador del modelo 171.

QUINTO. B.O.T.H.A. nº 18 de 11-2-11 (IVA)
NORMA: Orden Foral 35/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 26 de enero, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SUMARIO: Se aprueba un nuevo modelo 390 para adaptarlo a los cambios en los tipos impositivos que ha sufrido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

SEXTO. B.O.T.H.A. nº 19 de 14-2-11 y nº 22 de 21-2-11 (IRPF)

NORMA: Orden Foral 73/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 4 de febrero, de modificación de la Orden Foral 791/2010, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 14 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 2011.

SUMARIO: Modifica los signos, índices o módulos del método de estimación objetiva relativos a la actividad de transporte de mercancías por carretera e introduce una bonificación del 75 por ciento, durante 2011, en el módulo relativo a Máquinas auxiliares de apuestas de las actividades "Restaurantes de dos tenedores", "Restaurantes de un tenedor" "Cafeterías", "Cafés y bares de categoría especial" y "Otros Cafés y bares".

SÉPTIMO. B.O.T.H.A. nº 20 de 16-2-11 (ITP y AJD, ISD, IE)

NORMA: Decreto Foral 7/2011, del Consejo de Diputados de 1 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: Actualiza los precios medios de los vehículos y de las embarcaciones e efectos de los impuestos que se citan.

OCTAVO. B.O.T.H.A. nº 21 de 18-2-11 (NGT, IRNR, IVA)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2011, del Consejo de Diputados de 8 de febrero, que adapta la normativa tributaria alavesa a los cambios establecidos por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.

SUMARIO: Adapta la normativa foral alavesa a la normativa estatal en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico.

NOVENO. B.O.T.H.A. nº 21 de 18-2-11 (NFGT, IVA)

NORMA: Decreto Foral 9/2011, del Consejo de Diputados de 8 de febrero, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, y el Decreto Foral 24/2004, de 23 de marzo, que aprobó el Reglamento regulador de las obligaciones de facturación, en relación con el cumplimiento de determinadas obligaciones formales.

SUMARIO: Se incorpora la Directiva 2009/69/CE del Consejo de 25 de junio de 2009 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación, y la Directiva 2010/66/UE del Consejo de 14 de octubre de 2010, que modifica la Directiva 2008/9/CE 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.

DÉCIMO. B.O.T.H.A. nº 23 de 23-2-11, Suplemento (NFGT)

NORMA: Norma Foral 6/2011, de 21 de febrero, de modificación de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria.

SUMARIO: Establece el deber de la Administración Foral Tributaria de comunicar a las comisiones parlamentarias de Investigación los datos, información o documentos oportunos cuando les sean expresamente requeridos en relación a personas, tanto físicas como jurídicas, o entidades concretas, tanto si tales datos o declaraciones proceden de los propios sujetos pasivos como si han sido ob-

tenidos a través de informaciones de terceros.

DECIMOPRIMERO. B.O.T.H.A. nº 23 de 23-2-11 (IRPF, IS, IVA)

NORMA: Resolución 229/2011, del Director de Hacienda de 3 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, 310, 390 y 391, así como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, modelos 110, 111 y 115-A.

SUMARIO: Aprueba los modelos citados.

DECIMOSEGUNDO. B.O.T.H.A. nº 29 de 9-3-11 (IVA)

NORMA: Decreto Foral 11/2011, del Consejo de Diputados de 22 de febrero, que regula para el año 2011 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido

SUMARIO: Actualiza los índices y módulos del régimen simplificado del IVA, para el año 2011, en concordancia con la normativa estatal.

DECIMOTERCERO. B.O.T.H.A. nº 29 de 9-3-11 (MECENAZGO)

NORMA: Decreto Foral 12/2011, del Consejo de Diputados de 22 de febrero, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2011.

SUMARIO: Establece para el ejercicio 2011, una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general

DECIMOCUARTO. B.O.T.H.A. nº 29 de 9-3-11 (IVA)

NORMA: Orden Foral 122/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 24 de febrero de modificación de la Orden Foral

154/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 13 de marzo por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soportes directamente legibles por ordenador.

SUMARIO: Aprueba el modelo antes citado.

DECIMOQUINTO. B.O.T.H.A. nº 32 de 16-3-11 (TRIBUTO SOBRE EL JUEGO)

NORMA: Orden Foral 137/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 3 de marzo, por la que se aprueba el modelo 043 de autoliquidación del Tributo sobre el Juego para salas de bingo.

SUMARIO: Aprueba el modelo citado.

DECIMOSEXTO. B.O.T.H.A. nº 32 de 16-3-11

NORMA: Orden Foral 138/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 3 de marzo, por la que se aprueba el modelo 159 de declaración informativa anual de consumo de energía eléctrica, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador.

SUMARIO: Aprueba un modelo para el cumplimiento de la obligación periódica de las compañías prestadoras de los suministros de energía eléctrica de proporcionar información a la Administración tributaria relativa a la identificación de los titulares de los contratos de suministro, la referencia catastral o número fijo del inmueble y su localización, la potencia nominal contratada y el consumo anual, la ubicación del punto de suministro, así como la fecha de alta del suministro.

DECIMOSÉPTIMO. B.O.T.H.A. nº 33 de 18-3-11 (ITP Y AJD, ISD, IE)

NORMA: Decreto Foral 16/2011, del Consejo de Diputados de 8 de marzo, que modifica el Decreto Foral 7/2011, de 1 de febrero, que aprobó los precios medios de venta de vehí-

culos automóviles y embarcaciones, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

SUMARIO: Se modifican los apartados del Decreto Foral 7/2011 que han sido afectados por la corrección de errores realizada en la Orden EHA/3334/2010.

DECIMOCTAVO. B.O.T.H.A. nº 33 de 18-3-11 (NFGT)

NORMA: Orden Foral 160/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 8 de marzo, por la que se aprueban los modelos 036, 037 y 009 de declaraciones censales de alta, modificación y baja en el Censo Único de Contribuyentes de la Diputación Foral de Álava y se modifican la Orden Foral 41/2009, de 28 de enero, de aprobación del modelo 006 de solicitud de asignación, modificación o baja del número de identificación fiscal y del documento acreditativo y 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 y modelos.

SUMARIO: Se aprueban los modelos de declaraciones censales imprescindibles para el desarrollo efectivo del Decreto Foral 3/2011, del Consejo de Diputados, de 25 de enero, que en desarrollo de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, regula el Censo Único de Contribuyentes y las obligaciones censales.

Modifica determinados artículos de la Orden Foral 41/2009, de 28 de enero, por la que se aprobó el modelo 006 de solicitud de asignación, modificación o baja del número de identificación fiscal y del documento acreditativo del mismo, debido a que a partir de la aprobación de la presente Orden Foral, este modelo únicamente deberá utilizarse por

personas físicas y jurídicas no residentes en Territorio español.

DECIMONOVENO. B.O.T.H.A. nº 34 de 21-3-11 (IRPF, IS)

NORMA: Decreto Foral 17/2011, del Consejo de Diputados de 8 de marzo, que modifica los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, aprobados por Decretos Forales del Consejo 76/2007, de 11 de diciembre y 60/2002, de 10 de diciembre, respectivamente.

SUMARIO: Se someten a retención las cantidades percibidas en los supuestos de reparto de la prima de emisión de acciones o reducción de capital social con devolución de aportaciones efectuadas por sociedades de inversión de capital variable y otros organismos de inversión colectiva.

VIGÉSIMO. B.O.T.H.A. nº 36 de 25-3-11 (IE)

NORMA: Orden Foral 179/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de marzo, por la que se aprueba el modelo 513. Impuesto sobre la Electricidad. Declaración anual de actividad y establecimiento del plazo y del procedimiento para su presentación.

SUMARIO: Se aprueba el modelo 513 para el cumplimiento de la obligación de presentar ante la Diputación Foral de Álava una declaración de actividad correspondiente al año anterior por parte de los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Electricidad que tengan establecimientos situados en el Territorio Histórico de Álava y los comercializadores que tengan su domicilio fiscal en Álava.

VIGÉSIMO PRIMERO. B.O.T.H.A. nº 36 de 25-3-11 (IE)

NORMA: Orden Foral 180/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de marzo, 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 2010 y el 31 de diciembre de 2010.

SUMARIO: Aprueba el procedimiento a seguir por los obligados tributarios para solicitar la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos satisfechas o 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 2010 y el 31 de diciembre de 2010, así como el modelo de solicitud.

VIGÉSIMO SEGUNDO. B.O.T.H.A. nº 39 de 30-3-11 (IRPF)

NORMA: Orden Foral 198/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 22 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 2010.

SUMARIO: regula, entre otras cuestiones, las modalidades de declaración, el plazo y lugares en que podrán presentarse las declaraciones, y aprueba los modelos de impresos correspondientes.

VIGÉSIMO TERCERO. B.O.T.H.A. nº 52 de 29-4-11 (IRPF, IS)

NORMA: Decreto Foral 33/2011, del Consejo de Diputados de 12 de abril, que modifica los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, aprobados por Decretos Forales 60/2002, de 10 de diciembre, y 76/2007, de 11 de diciembre.

SUMARIO: Actualiza en el Reglamento de Renta el listado contenido en el precepto regulador de la exención de ayudas públicas prestadas por las Administraciones Públicas Territoriales.

Incorpora a los reglamentos citados el precepto en virtud del cual no procederá practicar retención o ingreso a cuenta en los supuestos de dividendos distribuidos por las sociedades acogidas al régimen fiscal especial de las SOCIMI, así como adaptarlos a las modificaciones de la normativa de ambos impuestos relativa a las sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas, al objeto de dar un trato fiscal similar a los fondos de inversión cotizados y a las sociedades de inversión de capital en materia de pagos a cuenta

VIGÉSIMO CUARTO. B.O.T.H.A. nº 53 de 2-5-11 (IBI)

NORMA: Acuerdo 197/2011, del Consejo de Diputados de 12 de abril, que aprueba definitivamente la modificación parcial de la Delimitación de Suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles del término municipal de Valle de Arana.

SUMARIO: Se aprueba la modificación parcial de la Delimitación de Suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada en el término municipal de Valle de Arana.

VIGÉSIMO QUINTO. B.O.T.H.A. nº 68 de 6-6-11 (IRNR, IS)

NORMA: Decreto Foral 40/2011, del Consejo de Diputados de 17 de mayo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

SUMARIO: Aprueba el Reglamento que desarrolla la Norma Foral 7/1999, de 19 de abril, sobre el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

VIGÉSIMO SEXTO. B.O.T.H.A. nº 72 de 15-6-11 y nº 80 de 6-7-11 (NFGT)

NORMA: Decreto Foral 43/2011, del Consejo de Diputados de 31 de mayo, que regula un sistema de cuenta corriente para la compensación de créditos y deudas tributarias del obligado tributario, y la cesión de créditos

para la cancelación de la deuda tributaria de otro obligado tributario.

SUMARIO: Se regula un sistema de compensación de créditos y deudas del propio obligado tributario y un sistema de cesión de créditos para cancelar deudas de otro obligado tributario.

VIGÉSIMO SÉPTIMO. B.O.T.H.A: nº 72 de 15-6-11 (IRNR, IS)

NORMA: Orden Foral 361/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 1 de junio, por la que se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2010, y se establecen las condiciones generales para su presentación telemática.

SUMARIO: Se aprueban los modelos de referencia para su presentación telemática.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE EL 12/01/2011 AL 1/09/2011.

NORMA FORAL 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOB nº 63 de 31-03-2011)

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un impuesto de naturaleza indirecta que grava diversos hechos imponible, agrupados en tres modalidades:

- Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO): sujeta a tributación el tráfico patrimonial

que no se considera actividad empresarial sino aquellas actuaciones de carácter civil o entre particulares.

- Operaciones Societarias (OS): somete al impuesto los aspectos más relevantes de la financiación empresarial, derivados del contrato de sociedad y los desplazamientos patrimoniales ligados al mismo, como la constitución de sociedades o el aumento de capital.

- Actos Jurídicos Documentados: (AJD) grava los documentos notariales, tales como escrituras públicas, o mercantiles, como las letras de cambio.

Esta dispersión de hechos imponible no impide la regulación unitaria de los mismos cuyo antecedente más cercano en el Territorio Histórico de Bizkaia lo encontramos en la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Han pasado más de 20 años desde que vio la luz la Norma Foral del año 1989 y el Impuesto se ha visto afectado por la aprobación de diversas disposiciones de carácter transversal, al mismo tiempo que el texto normativo ha sido objeto de múltiples y variadas modificaciones durante este periodo, las últimas de las cuales han afectado a la gestión del Impuesto, en concreto, a la implantación de un nuevo sistema de presentación telemática de autoliquidaciones y su correspondiente pago por el mismo procedimiento.

Además, con el nuevo proyecto normativo se superan diversas imprecisiones y se sustituye determinadas referencias a terminología obsoleta contenidas en la anterior Norma Foral, asimismo se adapta el texto a los términos, conceptos y figuras de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

No obstante, existe otro motivo fundamental para la aprobación de una nueva Norma Foral que sustituya a la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, basado en que la estructura de la citada Norma Foral responde a un modelo antiguo de regulación fiscal en el que las Normas Forales eran cortas y de escaso contenido, dejando en manos del reglamento el resto de la regulación del impuesto.

El citado modelo está claramente superado y por eso la normativa de un sistema fiscal moderno se debe basar en una Norma Foral extensa que contenga la determinación de los elementos básicos del impuesto, respetando el clásico principio de separación de poderes, y dejando para un desarrollo reglamentario aquellos aspectos secundarios y procedimentales del impuesto.

Por todos los motivos expuestos, la presente Norma Foral no supone una ruptura con el sistema impositivo, todo lo contrario lo único que se busca es realizar una labor compiladora que permita al contribuyente conocer de forma más sencilla la normativa del complejo Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como ejemplo de este importante trabajo codificador, destacan los artículos dedicados a las exenciones divididos en exenciones subjetivas, objetivas y otras, tratando de incorporar en un único texto tanto las abundantes modificaciones que se habían recogido en la anterior Norma Foral como las exenciones contempladas en otras normativas de carácter transversal.

No obstante, se ha aprovechado esta labor compiladora para introducir alguna mejora en el impuesto. Así hay que destacar, la desaparición de la obligatoriedad del pago mediante efectos timbrados en la constitución de arrendamientos de fincas, al objeto de

facilitar el tráfico mercantil y dado el desuso de los citados efectos.

Asimismo se incorporan nuevos procedimientos al impuesto como son los requerimientos de información derivados del índice notarial y el canje ordinario de efectos timbrados.

Por último, la entrada en vigor de la presente Norma Foral se fija en el 1 de abril de 2011.

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2011, de 15 de febrero, por el que se modifican el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOB nº 36 de 22-02-2011)(Corrección de errores en BOB nº 43 de 03/03/2011)

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en sus artículos 21 y 26 que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el Impuesto sobre el Valor Añadido, respectivamente, se regirán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, 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 no Residentes para adaptar la normativa de estos impuestos a la jurisprudencia y a la normativa comunitaria, que deben ser incorporadas a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2011, de 29 de marzo, por el que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, para la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal a los sistemas institucionales de protección de entidades de crédito. (BOB nº 67 de 06-04-2011)

El Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros, supuso un cambio de enfoque en múltiples aspectos de la ordenación de las Cajas de Ahorros y permitió el desarrollo de la actividad financiera de esas entidades a través de nuevos instrumentos que facilitan la adopción del tamaño preciso y la minimización de los riesgos en que pueden incurrir para que, fortaleciendo el sistema financiero, podamos cumplir los compromisos internacionales adquiridos y recuperar el pulso de la actividad económica lo antes posible, teniendo presentes las reformas estructurales que demanda una situación como la presente.

Por su parte, el Real Decreto-ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero, ha continuado con la tarea de acometer las reformas necesarias para que los nuevos instrumentos que se ponen a disposición de las Cajas de Ahorros puedan cumplir su finalidad.

Esas disposiciones, dictadas en circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad al amparo de lo dispuesto en el artículo 86 de la Constitución, lo que ha sido convalidado por el Congreso de los Diputados conforme al procedimiento de aplicación, ha supuesto la incorporación de determinadas disposiciones fiscales imprescindibles para poder acometer dentro de los plazos oportunos estos procesos de reestructuración del sector de las Cajas de Ahorros sin que el componente fiscal pueda introducir distorsiones indeseadas en los mismos.

Las medidas contenidas en el Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros, fueron traspuestas a nuestro ordenamiento tributario por medio del Decreto Foral Normativo 4/2010, de 24 de agosto, por el que se modifica la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados y la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y por medio del Decreto Foral Normativo 5/2010, de 14 de septiembre, por el que se modifican determinados aspectos del régimen fiscal de las Cajas de Ahorros.

No obstante, las medidas que se han introducido en la normativa de territorio común en el Impuesto sobre Sociedades por medio del citado Real Decreto-ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero, no han sido objeto de transposición a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, y es el presente Decreto Foral Normativo el que acomete esa tarea.

Por un lado, la modificación de los apartados 1 y 3 del artículo 74 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en el que se contiene la definición de sociedad dominante y sociedad dependiente, es obligada por cuanto el artículo 20 del vigente Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo, obliga a las instituciones forales a establecer en cada momento la misma definición de sociedad dominante y de sociedad dependiente que en territorio de régimen común.

Analizadas, por otro lado, las modificaciones financieras y mercantiles introducidas por el citado Real Decreto-ley, esta Diputación Foral de Bizkaia considera imprescindible adecuar la regulación del Impuesto sobre Sociedades a esas modificaciones en lo que respecta a las normas de tributación en el régimen especial de consolidación fiscal de los sistemas instituciones de protección de entidades de crédito, para dar un tratamiento neutral y no mediatizar indebidamente el desarrollo de las operaciones de reestructuración del sistema financiero que puedan desarrollarse con intervención de obligados tributarios sometidos a la normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia.

La urgencia de la adopción de estas disposiciones deriva de la necesidad de otorgar un marco de seguridad jurídica y de certeza del Derecho aplicable para que puedan desarrollarse estas operaciones de reestructuración del sistema financiero con la menor dilación posible, en beneficio del conjunto de la economía.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 2/2011, de 18 de enero, por el que se proroga la vigencia del régimen establecido por el Decreto Foral 143/2009, de 3 de noviembre, por el que se modifican con carácter transitorio las condiciones para la exoneración de garantías en los aplazamientos de deudas. (BOB nº 17 de 26-01-2011)

Mediante el Decreto Foral 143/2009, de 3 de noviembre, se acordó la posibilidad de obtener aplazamientos, con carácter transitorio hasta el 31 de diciembre de 2010, mediante un único sistema de aplazamientos sin aportación de garantías por plazos máximos improrrogables de doce meses para deudas por un importe inferior a 150.000 euros.

Superada la fecha de 31 de diciembre de 2010 y ante la prolongación de la situación de crisis económica y financiera, resulta conveniente prorrogar la medida adoptada en el Decreto Foral 143/2009, y ampliar el plazo hasta el 31 de diciembre de 2011.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 3/2011, de 18 de enero, por el que se declaran exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determinadas ayudas del Departamento de Obras Públicas. (BOB nº 17 de 26-01-2011)

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 prescrites por las Administraciones Públicas Terri-

toriales, 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.

Por otra parte, en el plan estratégico de subvenciones del Departamento de Obras Públicas se contempla una línea de subvenciones con destino a la ayuda a personas residentes en el Territorio Histórico de Bizkaia, en virtud del cual se publicó el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 160/2010, de 15 de diciembre, por el que se aprueba las bases reguladoras y la convocatoria para la concesión de subvenciones por el Departamento Foral de Obras Públicas, en régimen de libre concurrencia y que tengan por finalidad la ayuda a las personas físicas residentes en el Territorio Histórico de Bizkaia y usuarias de la A- 8 en su tramo vizcaíno.

Asimismo, el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 159/2010, de 15 de diciembre, por el que se fijan las cuantías del peaje sobre determinadas partes de la red de infraestructura viaria, establece la devolución del importe satisfecho a los usuarios que efectúen recorridos en vehículo ligero entre Amorebieta y Durango o entre Amorebieta y Ermua.

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, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 21/2011, de 22 de febrero, por el que se modifica el Decreto Foral 57/2004, de 6 de

abril, por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOB nº 42 de 02-03-2011)

En el ámbito tributario, la justificación documental de gastos, reducciones o minoraciones se efectúa en numerosas ocasiones mediante la oportuna factura, resultando ésta elemento fundamental especialmente en el Impuesto sobre el Valor añadido, puesto que a través de ella se realiza la repercusión, a la vez que permite al destinatario de la operación practicada, cuando sea procedente, la deducción de las cuotas soportadas.

Por este motivo, en el año 2004 se aprobó el Decreto Foral 57/2004, de 6 de abril, por el que se regulan las obligaciones de facturación, trasladando la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La principal modificación que contiene el presente Decreto Foral consiste en la eliminación de la obligación legal de expedir autofactura en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, reduciendo de esta manera el cumplimiento de las cargas administrativas, a la vez que se asume la jurisprudencia más reciente al respecto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Finalmente, la Disposición Adicional modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluyendo las ayudas recibidas en el marco del programa «Kultura Bonua-Bono Cultura» en la relación de ayudas exentas de tributación en el citado Impuesto.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 63/2011, de 29 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOB nº 63 de 31-03-2011)

dicos Documentados. (BOB nº 63 de 31-03-2011)

La Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, contiene el nuevo marco normativo de este impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, los actos jurídicos documentados y las operaciones societarias. Este último hecho imponible ha quedado claramente limitado por la reciente reforma aprobada.

La citada Norma Foral se ha elaborado con el objetivo de redactar una disposición moderna, sustituyendo una terminología obsoleta y alejándose de un modelo antiguo de regulación fiscal donde las normas forales tenían un número de artículos limitado y, a su vez, precisaba de un desarrollo reglamentario extenso para dar cumplimiento a las abundantes remisiones que al respecto se contenían en el propio articulado.

En ese marco se situaba el Decreto Foral 106/2001, de 5 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que lógicamente ha quedado superado por la nueva regulación.

Por este motivo, ante esta situación normativa, es imprescindible la aprobación de un nuevo Reglamento del Impuesto, adecuado a la recientemente aprobada Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, desarrollando exclusivamente aquellos aspectos secundarios y procedimentales del mismo, en aras a una mayor efectividad del tributo.

Por todo ello, resulta un Reglamento con un menor número de artículos, en total 32, frente a los 124 artículos del Reglamento anterior, más técnico que recoge las últimas modificaciones habidas en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en materia de pre-

sentación telemática de las autoliquidaciones.

ORDEN FORAL 275/2011, de 4 de febrero, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soportes directamente legibles por ordenador. (BOB nº 28 de 10-02-2011)

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

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

Este deber de información, ya existente antes de la aprobación del Reglamento mencionado, se ha visto modificado debido a la nueva obligación de informar, a través del modelo 340, acerca de las operaciones incluidas en los libros registro, vigente desde enero de 2009 y generalizada a partir de enero de 2012, que prevé la no presentación del modelo 347 por parte de los obligados a la presentación del nuevo modelo 340, salvo en lo referente a determinadas operaciones que se relacionan de forma expresa en el Reglamento de regulación de las obligaciones tributarias formales.

Las principales modificaciones respecto a la regulación anterior se deben a la imposibilidad de presentar declaraciones complementarias para rectificar otras presentadas con anterioridad, y a la necesidad de adecuar el modelo a las cantidades percibidas en metálico previstas en el artículo 45.1.h) del Reglamento, y que de no poder incluirse en la declaración del año natural en el que se

realizan las operaciones por percibirse con posterioridad a su presentación o por no haber alcanzado en ese momento un importe superior a 6.000 euros, deberán ser incluidas por los obligados tributarios de forma separada en la declaración correspondiente al año natural posterior, en el que se hubiese efectuado el cobro o se hubiese alcanzado el importe señalado anteriormente.

ORDEN FORAL 509/2011, de 25 de febrero, por la que se aprueba el modelo 043-B de autoliquidación del tributo sobre el juego para salas de bingo. (BOB nº 42 de 02-03-2011)

Mediante Orden Foral 2158/2010, de 17 de septiembre, se aprobó el modelo de impreso 043-B de autoliquidación de la Tasa Fiscal sobre el Juego para salas de bingo.

La Norma Foral 4/2010, de 22 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2011, dispone que, a partir del día 1 de marzo del presente año, el tipo tributario del juego del bingo será del 18,4 por 100, por lo que resulta conveniente la aprobación de un nuevo modelo 043-B que recoja la modificación operada.

Asimismo, la disposición final quinta de la Ley 5/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2011, modifica la Ley 6/1992, de 16 de octubre, del Impuesto sobre el juego del bingo y del recargo de la tasa sobre el juego que se desarrolla mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, estableciendo que con efectos a partir del 1 de marzo del 2011, el tipo de gravamen del Impuesto sobre el juego del bingo será del 3,6 por ciento.

Por otra parte, habida cuenta que en la actualidad se dispone de un número importante de cartones de bingo confeccionados con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo tipo impositivo y cuya destrucción

supondría un coste elevado, se permite transitoriamente su distribución y comercialización.

ORDEN FORAL 582/2011, de 7 de marzo, por la que se aprueba el modelo 218 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOB nº 49 de 11-03-2011)

Mediante la Orden Foral 902/2004, de 6 de abril, se aprobó el modelo 218 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Este modelo, que se presenta exclusivamente de forma telemática, está dirigido a los contribuyentes de ambos impuestos que, no siendo grupos fiscales, tributen en Bizkaia por volumen de operaciones, y no estén sometidos a la normativa de cualquiera de los Territorios Históricos.

La eliminación del régimen de las sociedades patrimoniales y la necesidad de recoger en el modelo determinadas situaciones específicas, aconsejan la aprobación de un nuevo modelo 218, que se presentará en los meses de abril, octubre y diciembre.

ORDEN FORAL 583/2011, de 7 de marzo, por la que se modifican los modelos informativos 196 y 291. (BOB nº 49 de 11-03-2011)

Mediante la Orden Foral 3365/2008, de 10 de diciembre, se aprobó el modelo 196 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros. Identificación de cuentas en las que no haya existido retribución, retención o ingreso a cuenta. Declaración informativa anual de personas autorizadas y saldos en cuentas de toda clase de instituciones financieras.

En la misma fecha, mediante la Orden Foral 3366/2008, se aprobó el modelo 291 de declaración informativa en relación con los rendimientos de cuentas de no residentes obtenidos por contribuyentes, sin mediación de establecimiento permanente, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador.

La constante evolución en la información necesaria para una mejor gestión de los tributos conlleva la incorporación sucesiva de datos que complementen a los ya incluidos en los modelos actualmente vigentes, tales como la creación de nuevas claves, con la finalidad de posibilitar la declaración de aquellas cuentas bancarias que cambien de condición durante el ejercicio, pasando de ser cuentas bancarias de persona residente a cuentas bancarias de persona no residente, y viceversa.

ORDEN FORAL 664/2011, de 15 de marzo, por la que se aprueban determinados modelos y se actualizan diversas normas de gestión con relación a los Impuestos Especiales de Fabricación. (BOB nº 59 de 25-03-2011)

De conformidad con el artículo 33 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, los Impuestos Especiales de Fabricación tienen carácter de tributos concertados que se regularán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en el territorio de régimen común, sin perjuicio de la competencia de las Diputaciones Forales para aprobar los modelos de declaración de los impuestos especiales y señalar los plazos de ingreso, atribuyendo la competencia para la exacción de los mismos a las Diputaciones Forales cuando el devengo se produzca en el País Vasco.

En este sentido, se aprobó la Norma Foral 2/2003, de 3 febrero, por el que se dispone la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de la normativa que a efectos de los Impuestos Especiales esté establecida para el territorio de régimen común.

La profunda transformación que han sufrido los impuestos especiales desde la entrada en vigor de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el tiempo transcurrido desde su aprobación, ha motivado sucesivas modificaciones en sus normas de desarrollo y aplicación dando lugar a una situación de gran dispersión normativa.

Asimismo, la implementación del procedimiento informático que facilita y favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones formales se ha plasmado en un elevado número de disposiciones. La presente Orden Foral pone fin a dicha situación, consolidando en una sola disposición la mayor parte de las normas de desarrollo, derogando las órdenes vigentes.

ORDEN FORAL 796/2011, de 1 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 2010. (BOB nº 67 de 06-04-2011)

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece en su artículo 104 que los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir autoliquidación por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan, habilitando al diputado foral de Hacienda y Finanzas para aprobar los modelos de autoliquidación y establecer la forma y plazos de presentación.

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 2010.

Como novedades normativas para el ejercicio 2010, en relación con este Impuesto, destacar que se mantiene la deducción de 400 euros creada en 2008 para estimular la actividad económica, pero sólo para los contribuyentes de menor capacidad económica, disminuyendo dicha deducción progresivamente de forma que los contribuyentes con bases imponibles superiores a 20.000 euros no pueden aplicarla. Resaltar también el incremento del gravamen aplicable a las rentas del ahorro que pasa del 18 al 20% y que, en el ámbito de la vivienda, se mantiene la ampliación a 8 años para efectuar la inversión de las cantidades depositadas en cuentas de ahorro vivienda y se prolonga la ampliación a cuatro años del plazo para dar cumplimiento a la reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual.

En consecuencia, 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 2010.

ORDEN FORAL 798/2011, de 1 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 2010. (BOB nº 67 de 06-04-2011)

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.

Por otra parte, la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece en su artículo 104 que los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir autoliquidación por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan, habilitando al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas para aprobar los modelos de autoliquidación y establecer la forma y plazos de presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las autoliquidaciones por medios telemáticos.

En consecuencia, 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 2010, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

ORDEN FORAL 1.419/2011, de 13 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 2010. (BOB nº 118 de 21-06-2011)

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 2010.

Por otra parte, 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

2010, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

ORDEN FORAL 1.592/2011, de 30 de junio, por la que se modifican los diseños físicos y lógicos para su presentación por medio de soporte magnético directamente legible por ordenador correspondientes al modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, aprobado mediante la Orden Foral 1.619/2010, de 23 de junio. (BOB nº 128 de 06-07-2011)

La Orden Foral 1.619/2010, de 23 de junio, aprobó el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, adaptado 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, y que se ha venido utilizando hasta la aprobación de la presente Orden Foral.

Con posterioridad, esta Orden Foral fue modificada por medio de la Orden Foral 2829/2010, de 2 de diciembre, que dispone que no se podrán presentar declaraciones complementarias de este modelo, debiendo realizarse las modificaciones en todo caso mediante declaraciones sustitutivas.

Por medio de la presente Orden Foral se efectúan modificaciones de carácter eminentemente práctico en el Anexo II de la Orden Foral 1.619/2010, de 23 de junio, antes citada, con el objetivo de realizar la necesaria adaptación del modelo 349 a la nueva redacción del apartado 12 del artículo 27 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, introducida por el Decreto Foral Normativo 1/2011, de 15 de febrero, con la finalidad de transponer al ordenamiento interno las disposiciones de la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido

en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación.

Dicha modificación consiste en la introducción de dos nuevas claves «M» y «H» que permitan identificar las entregas intracomunitarias de bienes posteriores a una importación exenta, de acuerdo con el apartado 12 del artículo 27 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, efectuadas bien por un importador identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tenga o no la condición de representante fiscal, o por un representante fiscal en nombre y por cuenta de un importador no identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto.

Resolución 53/2011, de 20 de junio, del Director General de Hacienda, por la que se concede la exención prevista en el artículo 9.8) de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Premio Rene Cassin para el 2011. (BOB nº125 de 30-06-2011)

La Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco, presentó el 23 de mayo de 2011, ante la Hacienda Foral de Bizkaia, instancia en la que solicita la concesión de la exención prevista en el artículo 9.8) de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el Premio « Rene Cassin» que tiene como finalidad reconocer públicamente la actuación de aquellas personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, en el ámbito de los Derechos Humanos, a conceder en el año 2011.

La mencionada Norma Foral 6/2006, recoge entre las rentas exentas en el citado artículo 9.8:

«Los premios relevantes relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos, literarios, artísticos o científicos, con las

condiciones que reglamentariamente se determinen.»

A este respecto, el objeto perseguido por la entidad convocante pone de manifiesto la conformidad con lo que, a efectos de la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se entiende por premio y que se define de la manera siguiente en el artículo 8.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 207/2007:

«A efectos de la exención prevista en el artículo 9.8) de la Norma foral del Impuesto, tendrá la consideración de premio relevante literario, artístico o científico, la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias.»

Vistas la solicitud de exención presentada y las bases de la convocatoria para la concesión del premio, queda acreditado el cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa vigente y concretamente en el artículo 8 del Reglamento ya que:

- El premio no supone limitación alguna respecto a los participantes por razones ajenas a la propia esencia del premio e indica expresamente que la convocatoria será objeto de publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia».

- Se indica expresamente en artículo 3 de la convocatoria que podrán optar al premio aquellas personas físicas o jurídicas, públicas o privadas sin ánimo de lucro, que con su actuación y trayectoria, contribuyeren o hubieren contribuido de manera destacada a la promoción de los valores de los Derechos Humanos en nuestra sociedad.

- Dado que, la solicitud de exención del premio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se ha presentado con carácter previo a la concesión y entrega de los premios, se comprueba el cumplimiento de la presentación en plazo de la petición del beneficio fiscal, previsto en el párrafo segundo, del artículo 8.5 del Reglamento del Impuesto.

En virtud de lo anteriormente expuesto, resultan cumplidos todos y cada uno de los requisitos establecidos en la normativa vigente del Impuesto para la declaración de la exención.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

Decreto Foral 9/2011, de 22 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, manifestación en su día del ejercicio de la potestad normativa correspondiente a las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa y carente de desarrollo reglamentario foral hasta la fecha, precisa de un reglamento al objeto de completar con mayor precisión normativa aquellas cuestiones más complejas puestas de manifiesto a lo largo de estos últimos años, de conformidad con la autorización contenida en la Disposición Final Segunda de la misma.

El presente Reglamento evita reproducir el contenido de los artículos ya recogidos en la propia Norma Foral del Impuesto, a fin de completar aquella Norma con los preceptos aplicativos necesarios, haciendo especial incidencia en aquellos supuestos más imprecisos contemplados en la Norma Foral.

Estamos, pues, ante un reglamento de mínimos que se estructura en cinco títulos de reducida extensión: el Título I se refiere a las transmisiones patrimoniales onerosas, el Título II se dedica a las operaciones societarias, el Título III regula determinadas cuestiones en relación al concepto de actos jurídicos documentados, el Título IV recoge las disposiciones comunes a las tres modalidades del Impuesto antes señaladas y, por último, el Título V se dedica a la gestión del tributo.

Asimismo, cabe mencionar que por tratarse de un desarrollo de contenidos de la Norma Foral 18/87, sin desarrollo reglamentario foral actualmente, se estima procedente que su contenido sea de inmediata aplicación.

Decreto Foral 17/2011, de 14 de junio, por el que se regula el Modelo Global de Gestión Documental y Expediente Electrónico en el ámbito de la Administración Foral.

El Decreto Foral 23/2010, de 28 de setiembre, reconoce expresamente en su parte expositiva la necesidad de un nuevo desarrollo normativo en materia de administración electrónica, que complemente su regulación en lo relativo al expediente y archivo electrónicos, y a la política o modelo de gestión documental que llevan unido, por entender que dichos aspectos requieren una regulación específica y aparte, que responda a las especiales implicaciones técnicas, organizativas y jurídicas concurrentes, y que deben ser objeto de un tratamiento propio acorde con su trascendencia y envergadura en el ámbito de la organización.

Por eso, aunque anticipa previsiones sobre el acceso electrónico al procedimiento con la posibilidad de consulta del expediente y a los documentos electrónicos que lo componen, y sobre las copias y compulsas electrónicas, lo hace consciente de la necesidad de ese complemento normativo.

El presente decreto foral pretende ser el desarrollo normativo anunciado por el Decreto Foral 23/2010, de 28 de setiembre, y en este sentido, regula el Modelo Global de Gestión Documental y Expediente Electrónico en el ámbito de la Administración Foral, entendido como el conjunto de principios, instrumentos, prácticas y responsabilidades que rigen la gestión integral de la documentación que se ha de conservar como evidencia de la actuación administrativa, garantía de los derechos de la ciudadanía y conocimiento de la actividad de la Administración Foral, y que se aplica tanto al archivo en soporte papel como al archivo electrónico. Este modelo implica un cambio cultural organizativo tanto a nivel corporativo general como a nivel de los trabajadores y trabajadoras que integran el personal de la Administración Foral. Pero, fundamentalmente, ha de servir como vehículo para alcanzar una auténtica administración totalmente orientada a la ciudadanía, una administración igualmente fiable en el entorno tecnológico o electrónico, y si cabe más eficaz y eficiente, transparente, accesible y moderna.

Con el presente decreto foral se persiguen, por tanto, los siguientes objetivos:

- a) Dar soporte a la voluntad de implantar la e-administración y al cumplimiento de la legalidad vigente, desarrollando los requisitos del documento, del expediente y del archivo electrónicos.
- b) Apoyar la mejora de la eficacia y eficiencia en la gestión administrativa y en la tramitación, impulsando a la Administración Foral hacia la adopción del expediente electrónico.
- c) Coordinar la coexistencia y la transición del soporte papel al soporte electrónico, controlando la continuidad de los archivos y la adecuada preservación de las evidencias documentales.

d) Aplicar criterios coherentes y coordinados tanto a la documentación en papel, como a los documentos electrónicos y otros activos de información procedentes de documentos desmaterializados, que deban conservarse a medio-largo plazo. La gestión documental se contempla como parte sustancial del conjunto de políticas y procedimientos que conforman el modelo de gestión administrativa de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

En este sentido, el Modelo Global de Gestión Documental y Expediente Electrónico regulado en el presente decreto foral aprovecha las oportunidades que ofrecen las tecnologías para apoyar la simplificación administrativa y convertir los documentos y expedientes electrónicos, en cuanto documentos y expedientes auténticos, fiables y disponibles a lo largo del tiempo, en soporte de la actuación administrativa desarrollada en ejercicio de las competencias y funciones propias de la Administración Foral.

Orden Foral 225/2011, de 2 de marzo por la que se modifica la Orden Foral 113/2009, de 16 de febrero, por la que se aprueban determinados modelos y se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales.

Las últimas modificaciones introducidas en el Decreto Foral 20/1998, de 30 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, y en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, tienen como consecuencia la necesidad de modificar, a su vez, las disposiciones de desarrollo.

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

nueva regulación, especialmente en todo aquello que hace referencia al cambio de denominación de ciertos operadores, a los procedimientos de circulación intracomunitaria y a las obligaciones derivadas de la misma.

La sustitución del documento de acompañamiento por un documento administrativo electrónico ha significado la supresión de numerosas obligaciones formales que llevaba aparejada la presentación del documento de circulación en soporte papel. De esta forma, quedan sin efecto en la circulación intracomunitaria los partes de incidencia, las relaciones de documentos de acompañamiento recibidos en régimen suspensivo, el sistema de alerta previa y el de comunicación previa en relación con el envío de hidrocarburos.

La modificación de la Orden Foral alcanza a otros aspectos de la misma, todos ellos relacionados con las modificaciones reglamentarias y en relación con la presentación de las relaciones de documentos de acompañamiento, la actual redacción del Reglamento sólo la exige para los documentos expedidos, con exclusión de los documentos administrativos electrónicos, por lo que se suprime el modelo 552.

Continuando con la estrategia iniciada hace varios años de conseguir la presentación telemática de toda la documentación relacionada con los Impuestos Especiales, se da un nuevo paso mediante la presentación a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa, de muchos de los modelos de declaración o comunicación de los Impuestos Especiales, así como en algunos casos la preceptiva presentación a través de dicha vía, de conformidad con su normativa o con lo dispuesto en la Orden Foral 1.011/2010, de 24 de noviembre, por la que se regula la obligación de efectuar determinados trámites de carácter tributario por vía electrónica.

Orden Foral 481/2011 de 25 de mayo, por la que se aprueba el Convenio entre el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el intercambio de información con fines tributarios.

En el marco de colaboración mutua que debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas tanto el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa como la Agencia Estatal de Administración Tributaria consideran de interés para el cumplimiento de las misiones que tienen encomendadas establecer un sistema estable y recíproco de intercambio de información mediante los correspondientes accesos a las bases de datos de ambos, en el ejercicio de sus respectivas competencias.

El artículo 91.1 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria de Gipuzkoa, establece que todas las entidades públicas están obligadas a suministrar a la Administración Tributaria cuantos datos y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle a ella y a sus agentes apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones. Además, en los mismos preceptos se dispone que la cesión de aquellos datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración Tributaria no requerirá el consentimiento del afectado. En este sentido, no será de aplicación lo que respecto a las Administraciones Públicas establece el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal. En esta línea, el artículo 11.2.a) de la misma Ley Orgánica exceptúa la regla general de la necesidad de consentimiento del interesado para el supuesto de que la cesión esté autorizada en una Ley.

Por otra parte, el artículo 92.1 b) de la precitada norma establece que los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administra-

ción tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto, entre otros, «la colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias». En ambas normas se prevé que la información será suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o electrónicos.

Se trata, en definitiva, de una cesión de información y de una colaboración cuyo amparo se encuentra en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común,

En el marco jurídico expuesto, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Agencia Estatal de Administración Tributaria y vienen intercambiando periódicamente cierta información tributaria necesaria para el cumplimiento de sus funciones, tanto de asistencia al contribuyente como de prevención y lucha contra el fraude.

En estos momentos, la necesidad de incrementar la eficacia de la gestión tributaria que realizan ambas Administraciones aconsejan el establecimiento de un sistema estable y recíproco de intercambio de información que permita, además de estandarizar y agilizar los actuales, establecer nuevos colectivos de obligados tributarios e intercambios de información adicionales, así como favorecer el acceso a las respectivas bases de datos.

Por todo ello, resulta procedente suscribir un convenio de colaboración con el objeto de concretar las condiciones y procedimientos por los que se debe regir el intercambio

recíproco de información y el recíproco acceso a las bases de datos, preservando en todo caso los derechos fundamentales de los ciudadanos a la intimidad personal y familiar y a la protección de los datos de carácter personal.

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Prioridades semestrales de la UE en el ámbito de la fiscalidad

Hungría asumió la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE durante el primer semestre de 2011. Durante la presentación de su programa de trabajo para los asuntos económicos y financieros¹ en el Consejo de Ministros de Asuntos Económicos y Financieros, ECOFIN, de 18 de enero², la Presidencia húngara se comprometió a seguir trabajando sobre la fiscalidad del sector financiero y a llegar a un acuerdo político sobre la propuesta de Directiva³ del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE⁴ en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (conocida

como la "Directiva de fiscalidad del ahorro"). Asimismo, señaló que se lanzarían los debates a nivel técnico sobre la revisión de la Directiva del Consejo que modifica la Directiva⁵ 2003/96/CE⁶ por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Por su parte, la Comisión Europea, en su programa de trabajo 2011⁷ había previsto, en el ámbito de los impuestos, la presentación de una propuesta para una base consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS) con el objetivo de ofrecer a las empresas la posibilidad de optar por un sistema que haga las normas fiscales más simples, reduzca los costes de aplicación y ayude a suprimir los obstáculos fiscales que las empresas sufren actualmente, cuando operan a nivel transnacional, sin que ello afecte a los tipos impositivos reales. Estos y otros temas se tratarán en el presente informe.

1.2 Pacto del Euro Plus y coordinación de la política económica y tributaria

En el Consejo Europeo de primavera, 24 y 25 de marzo de 2011⁸, los Jefes de Estado y

¹ <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/10/st18/t18048.en10.pdf>

² http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/120389.pdf

³ 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>

⁴ Directiva 2003/48/CE de 3.06.2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:ES:PDF>

⁵ COM (2011) 169 de 13.04.2011. Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0169:FIN:ES:PDF>

⁶ Directiva 2003/96/CE de 27.10.2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:ES:PDF>

⁷

http://ec.europa.eu/atwork/programmes/docs/cwp2011_es.pdf

⁸

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ec/123086.pdf

de Gobierno adoptaron una serie de decisiones relativas a la política económica de la UE.

El Consejo Europeo adoptó “un conjunto global de medidas encaminadas a responder a la crisis, preservar la estabilidad financiera y establecer los fundamentos de un crecimiento inteligente, sostenible, socialmente integrador y creador de empleo”. Estos son los objetivos de la Estrategia Europa 2020⁹, que da seguimiento a la anterior Estrategia de Lisboa, y que recoge tres grandes objetivos: crecimiento inteligente, crecimiento sostenible, y crecimiento integrador.

En el nuevo marco del Semestre Europeo, los Jefes de Estado y de Gobierno refrendaron las prioridades en materia de saneamiento presupuestario y reforma estructural. Subrayaron la necesidad de dar prioridad al restablecimiento de los equilibrios presupuestarios y la sostenibilidad presupuestaria, a la reducción del desempleo mediante la introducción de reformas en el mercado laboral, y a la realización de nuevos esfuerzos para elevar el crecimiento.

Según establece el nuevo sistema de coordinación de las políticas económicas, denominado Semestre Europeo, todos los Estados miembros traducirán estas prioridades en medidas concretas que se incluirán en sus programas de estabilidad o de convergencia y en sus programas nacionales de reforma (los programas nacionales de reforma -PNR- trasladan al ámbito de los Estados miembros los objetivos generales fijados a nivel europeo en la Estrategia Europa 2020, de forma que dichos objetivos se ajusten a las especificidades de cada Estado miembro). Sobre esta base, la Comisión presentará para cada país sus propuestas específicas de dictamen y sus recomendaciones.

El Consejo Europeo de primavera 2011 alude a la necesidad de restablecer la salud del sector bancario. En este sentido, recuerda que, tal como acordó el Consejo Europeo en junio de 2010, debería explorarse e impulsarse la introducción de un impuesto de alcance mundial sobre las transacciones financieras. El Consejo Europeo toma nota del propósito de la Comisión de elaborar, a más tardar en otoño de 2011, un informe sobre la fiscalidad del sector financiero.

El Anexo I de las Conclusiones del Consejo Europeo de marzo 2011, recoge el Pacto por el Euro Plus. Refuerzo de la coordinación de la política económica a favor de la competitividad y la convergencia.

Los Jefes de Estado y de Gobierno de la zona del euro, más Bulgaria, Dinamarca, Letonia, Lituania, Polonia y Rumania, aprueban dicho Pacto del Euro, con el objetivo de “reforzar el pilar económico de la unión monetaria, imprimir un nuevo carácter a la coordinación de la política económica y mejorar la competitividad, y lograr así un mayor grado de convergencia. Este Pacto se centra principalmente en ámbitos de competencia nacional que son fundamentales para mejorar la competitividad y evitar desequilibrios perjudiciales”.

Este esfuerzo renovado de fortalecimiento de la coordinación de la política económica en favor de la competitividad y la convergencia reposa en cuatro normas directrices:

1. Estará en consonancia con la gobernanza económica existente en la UE y la reforzará, aportando al mismo tiempo valor añadido. Será compatible con los instrumentos existentes y se basará en ellos. Implicará un esfuerzo especial que vaya más allá de lo existente e incluirá compromisos y actuaciones concretas más ambiciosos que los ya acordados, que irán acompañados de un calendario para su aplicación.

⁹ http://ec.europa.eu/europe2020/index_es.htm

2. Tendrá objetivos concretos, estará orientado a la actuación y cubrirá áreas políticas prioritarias que son fundamentales para impulsar la competitividad y la convergencia. Se concentrará en aquellas actuaciones cuya competencia corresponda a los Estados miembros.

En las áreas políticas elegidas se acordarán objetivos comunes en el nivel de Jefes de Estado o de Gobierno. Los Estados miembros participantes perseguirán estos objetivos con la combinación de medidas que ellos mismos decidan, teniendo en cuenta los retos específicos a los que se enfrentan.

3. Cada año, cada Jefe de Estado o de Gobierno asumirá una serie de compromisos nacionales concretos. Al actuar así, los Estados miembros tendrán en cuenta las prácticas idóneas y se tomará como punto de referencia a aquellos que consigan mejores resultados, tanto en el marco europeo como en relación con otros socios estratégicos.

El cumplimiento de los compromisos y el avance hacia los objetivos políticos comunes será supervisado políticamente por los Jefes de Estado o de Gobierno de la zona del euro y los países participantes, anualmente y basándose en un informe que elaborará la Comisión.

4. Los Estados miembros participantes se comprometen plenamente a trabajar en pro de la plena realización del Mercado Único, que es fundamental para reforzar la competitividad en la UE y en la zona del euro. Este proceso se desarrollará en total consonancia con el Tratado. El Pacto respetará plenamente la integridad del Mercado Único.

La elección de las actuaciones políticas específicas necesarias para lograr los objetivos comunes: (i) impulsar la competitividad, (ii) impulsar el empleo, (iii) contribuir en mayor medida a la sostenibilidad de las finanzas públicas, (iv) reforzar la estabilidad financiera

- sigue siendo responsabilidad de cada país, pero se prestará especial atención al conjunto de medidas posibles mencionadas a continuación.

En cuanto al impulso de la competitividad (i), se evaluarán los avances sobre la base de la evolución de los salarios y la productividad y las necesidades de ajuste de la competitividad. Para evaluar si los salarios evolucionan de acuerdo con la productividad, se hará un seguimiento durante un periodo determinado de los costes laborales unitarios, comparándolos con la evolución en otros países de la zona del euro y en los principales socios comerciales comparables.

En este sentido, el Consejo Europeo aboga por establecer medidas que garanticen la evolución de los costes de acuerdo con la productividad, tales como:

- revisión de los acuerdos de fijación de salarios y, cuando sea necesario, del nivel de centralización del proceso de negociación y de los mecanismos de indexación, a la vez que se mantiene la autonomía de los interlocutores sociales en el proceso de negociación colectiva;

- garantía de que la fijación de salarios en el sector público contribuye a los esfuerzos de competitividad en el sector privado (sin olvidar el importante efecto de referencia de los salarios del sector público).

En cuanto al aumento de la productividad, propone:

- mayor apertura de los sectores protegidos con la adopción de medidas a escala nacional para suprimir restricciones injustificadas en los servicios profesionales y en el sector de la venta minorista, con objeto de fomentar así la competitividad y la eficiencia, dentro del pleno respeto del acervo comunitario;

- esfuerzos específicos para mejorar los sistemas educativos y fomentar la I+D, la innovación y las infraestructuras;

- medidas para mejorar el entorno empresarial, sobre todo para las PYME, en particular mediante la supresión de trámites burocráticos y la mejora del marco reglamentario.

Respecto al objetivo del impulso del empleo (ii), el Consejo destaca que para la competitividad de la zona del euro es clave el correcto funcionamiento del mercado laboral.

Cada país será responsable de las medidas concretas que elija para impulsar el empleo, pero se prestará particular atención a las reformas siguientes:

- reformas del mercado laboral para fomentar la "flexiseguridad", la reducción del trabajo no declarado y el aumento de la tasa de actividad;

- educación permanente;

- reformas fiscales, tales como la reducción de la presión impositiva sobre las rentas del trabajo para lograr que trabajar resulte rentable, a la vez que se mantienen los ingresos fiscales globales, y adopción de medidas para facilitar la participación de una segunda persona empleada por hogar en la población activa.

En el marco del objetivo de incrementar la sostenibilidad de las finanzas públicas (iii), y de cara a garantizar la plena aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, se prestará la máxima atención a:

1. La sostenibilidad de las pensiones, de la atención sanitaria y de las prestaciones sociales.

Todo ello se evaluará particularmente sobre la base de los indicadores de la brecha de sostenibilidad (conjunto de indicadores acor-

dados por la Comisión y los Estados miembros para evaluar la sostenibilidad fiscal). Estos indicadores miden si los niveles de deuda son sostenibles sobre la base de las políticas en curso, en particular los regímenes de pensiones y los sistemas de atención sanitaria y prestaciones sociales, a la vez que se tienen en cuenta los factores demográficos.

Las reformas necesarias para garantizar la sostenibilidad y la adecuación de las pensiones y de las prestaciones sociales podrían incluir:

- el ajuste del régimen de pensiones a la situación demográfica nacional, por ejemplo mediante el ajuste de la edad de jubilación efectiva a la esperanza de vida o mediante el incremento de la tasa de actividad;

- la limitación de los planes de jubilación anticipada y el uso de incentivos específicos para emplear a trabajadores de más edad (en especial en el tramo de edad de más de 55 años).

Además, los Estados miembros participantes se comprometen a trasladar a la legislación nacional las normas presupuestarias de la UE establecidas en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Los Estados miembros seleccionarán el instrumento jurídico nacional específico que se emplee, pero se cerciorarán de que posea un carácter vinculante y duradero suficientemente sólido (por ejemplo, constitucional o de ley marco). La formulación exacta de la norma también será decidida por cada país (podría tener, por ejemplo, la forma de un "freno del endeudamiento", una norma relacionada con el equilibrio primario o una norma de gasto), si bien deberá asegurar la disciplina presupuestaria tanto en el nivel nacional como en el subnacional. La Comisión tendrá la oportunidad, dentro del pleno respeto de las prerrogativas de los parlamentos nacionales, de que se le consulte sobre la norma presupuestaria precisa antes de su adopción, a fin de asegurarse de

que es compatible con la normativa de la UE y la apoya.

En el marco del objetivo de reforzar la estabilidad financiera (iv), el Consejo Europeo destaca que, para la estabilidad general de la zona del euro, es clave un sector financiero fuerte. Se ha puesto en marcha una reforma completa del marco de la UE para la supervisión y la reglamentación del sector financiero.

En este contexto, los Estados miembros se comprometen a establecer legislación nacional sobre resolución bancaria, respetando plenamente el acervo comunitario. Se efectuarán periódicamente pruebas rigurosas de resistencia bancaria, coordinadas a escala de la UE. Además, se invitará al Presidente de la Junta Europea de Riesgo Sistémico (JERS) y al Presidente del Eurogrupo a informar periódicamente a los Jefes de Estado o de Gobierno sobre las cuestiones relativas a la estabilidad macrofinanciera y a la evolución macroeconómica dentro de la zona del euro que requieran medidas específicas. En particular, se seguirá de cerca el nivel de la deuda privada de los bancos, las familias y las sociedades no financieras en cada uno de los Estados miembros.

Además de las cuestiones mencionadas, se prestará asimismo atención a la coordinación de la política tributaria.

La imposición directa sigue siendo competencia nacional. La coordinación pragmática de las políticas tributarias es un elemento necesario de una mayor coordinación de las políticas económicas de la zona del euro para apoyar el saneamiento presupuestario y el crecimiento económico. En este contexto, los Estados miembros se comprometen a entablar debates estructurados en torno a la política tributaria, en particular para asegurar el intercambio de prácticas idóneas y evitar las prácticas perjudiciales, y sobre propuestas para luchar contra el fraude y la evasión fiscales.

El desarrollo de una base tributaria común del impuesto sobre sociedades podría ser una vía que, no incidiendo en los ingresos, asegure la coherencia entre los sistemas tributarios nacionales, respetando las estrategias tributarias nacionales, y contribuya a la sostenibilidad fiscal y la competitividad de las empresas europeas. Así, la Comisión ha presentado una propuesta legislativa relativa a una base tributaria común consolidada del impuesto sobre sociedades (BICCSIS)¹⁰. Más adelante pasaremos a analizar en detalle esta propuesta de la Comisión Europea.

II. FISCALIDAD DEL AHORRO

2.1 Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro.

La propuesta de Directiva¹¹ del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE¹² en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (conocida como la "Directiva de fiscalidad del ahorro") se presentó el 13 de noviembre de 2008 y formaba parte de un paquete de

¹⁰ COM (2011) 121 de 16.03.2011. Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCSIS).

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_es.pdf

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

¹¹ 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>

¹² Directiva 2003/48/CE de 03.06.2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:ES:PDF>

medidas que pretendían fomentar la buena gobernanza fiscal, es decir, la transparencia e intercambio de información fiscal entre Estados.

Durante este semestre, el Consejo ECOFIN de febrero¹³ mantuvo un debate de orientación sobre la propuesta de Directiva de fiscalidad del ahorro. También se trató el tema durante el ECOFIN de mayo¹⁴. Sin embargo, no se ha producido grandes avances en este dossier a pesar de que la Presidencia húngara tenía previsto llegar a un acuerdo político sobre este dossier.

Las modificaciones propuestas de la Directiva 2003/48/CE pretenden reflejar la evolución de los productos de ahorro y del comportamiento de los inversores desde que se inició su aplicación en 2005. Pretenden, además, ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva para incluir toda la renta del ahorro, así como los productos que generen intereses o un rendimiento equivalente, y evitar que se eluda el cumplimiento de la Directiva.

La Directiva 2003/48/CE exige que los Estados miembros intercambien información de tal modo que los pagos de intereses efectuados en un Estado miembro a residentes de otros Estados miembros tributen con arreglo a la legislación del Estado de domicilio fiscal. Durante un periodo transitorio¹⁵, Luxemburgo y Austria impondrán en su lugar una retención en origen sobre los intereses abonados a ahorradores residentes en otros Estados miembros.

¹³

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/120511.pdf

¹⁴

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/122735.pdf

¹⁵ La duración del periodo transitorio dependerá de que Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino, Suiza y los Estados Unidos se comprometan a intercambiar información previa petición, según se define en un Acuerdo modelo de la OCDE de 2002.

Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza aplican medidas equivalentes a las previstas en la Directiva, en virtud de acuerdos celebrados con la UE, y las mismas medidas se aplican en virtud de acuerdos bilaterales celebrados con cada uno de los Estados miembros en diez territorios independientes y asociados de los Países Bajos y del Reino Unido (Guernsey, Jersey, la Isla de Man y siete territorios caribeños).

Los Ministros de Asuntos Económicos y Financieros de la UE, reunidos en el Consejo ECOFIN de mayo, mantuvieron un debate orientativo sobre la propuesta de Directiva y la Presidencia húngara indicó que estudiaría cómo seguir avanzando en el expediente a la luz de los progresos realizados.

III. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

3.1 Base tributaria europea del impuesto sobre sociedades – Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCSIS) ¹⁶

La Comisión Europea publicó, el 16 de marzo, una propuesta de Directiva¹⁷ relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCSIS), esto es, un sistema común para calcular la base tributaria de las empresas que operen en la UE. La propuesta pretende, según la propia Comisión indica, reducir considerablemente la carga administrativa, los costes de conformidad y la inseguridad jurídica que afectan actualmente a las empresas de la UE por tener que ajustarse hasta a 27 regímenes nacionales para determinar sus beneficios

¹⁶http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/docu-ments/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_es.pdf

¹⁷http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/docu-ments/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_es.pdf

imponibles. La BICCIS significaría que las empresas podrían acogerse a un sistema de ventanilla única para presentar sus declaraciones fiscales y podrían consolidar todos los beneficios y pérdidas en que incurran en toda la UE. Los Estados miembros mantendrán plenamente su derecho soberano a fijar sus tipos de impuestos de sociedades. Según estimaciones de la Comisión, la BICCIS ahorraría cada año a las empresas de toda la UE 700 millones de euros gracias a los menores costes de conformidad y otros 1.300 millones de euros gracias a la consolidación. Además, la propuesta proporcionaría a las empresas que deseen expandirse fuera de sus fronteras un ahorro de hasta 1.000 millones de euros, y haría más atractivo el mercado europeo para los inversores extranjeros. Esta propuesta ha sido presentada por Comisión Europea como una de las principales iniciativas dentro de la nueva Estrategia Europa 2020.

Antecedentes

Esta iniciativa fue lanzada por primera vez en la Comunicación¹⁸ "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales - Una estrategia para dotar a las empresas con una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria", de octubre de 2001, y se confirmó, en noviembre del 2003, mediante la Comunicación "Un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto sobre sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes". Ese mismo año se llevó a cabo una consulta pública sobre el uso de las Normas Internacionales de Contabilidad como posible punto de partida para una base imponible común.

¹⁸ http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=es&DosId=168921

En julio de 2004, la Comisión Europea presentó un documento¹⁹ no oficial sobre la base imponible común, que fue discutido en la reunión informal del ECOFIN de septiembre de 2004. En dicha reunión se acordó la creación de un Grupo de trabajo para avanzar en los trabajos hacia una base imponible común, asesorando a la Comisión en la materia desde un punto de vista técnico. Dicho Grupo de trabajo estaría formado por expertos de los 27 Estados miembros y de los servicios de la Comisión.

En mayo de 2007, la Comisión adoptó una Comunicación²⁰ sobre la "Aplicación del programa comunitario para el aumento del crecimiento y el empleo y la mejora de la competitividad de las empresas de la UE: progresos realizados en 2006 y próximas etapas hacia la elaboración de una propuesta relativa a la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)". Posteriormente, ese mismo año, los servicios de la Comisión prepararon un documento de trabajo²¹ sobre "La base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades: posibles elementos de la configuración técnica", fijando un posible esquema de los principios aplicables a la base consolidada común del impuesto sobre sociedades comenzando por juntar los diversos elementos estructurales de la base para formar un conjunto coherente de normas.

¹⁹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwpnon_paper.pdf

²⁰ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0223:FIN:ES:PDF>

²¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp057_en.pdf

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp057_annex_en.pdf

Finalmente, ha sido en el primer trimestre de 2011 cuando la Comisión ha adoptado la propuesta legislativa sobre la BICCIS que tendrá que discutirse en el Parlamento Europeo y el Consejo de Ministros los próximos meses antes de ser aprobada definitivamente.

Contenido técnico de la propuesta

La BICCIS consiste en una serie unificada de normas que las sociedades que desarrollan su actividad en la UE podrían aplicar para calcular sus beneficios imponibles. Esto es, en virtud de la propuesta cualquier sociedad o grupo de sociedades aplicaría un único régimen para computar su renta imponible en la UE, en lugar de cumplir normas distintas en cada Estado miembro en el que opere.

Con arreglo a la BICCIS, las sociedades que operen en varios Estados miembros de la UE se verían únicamente obligadas a presentar una sola declaración fiscal en relación con el conjunto de su actividad en la UE. Esta declaración fiscal consolidada única serviría para determinar la base imponible de la sociedad, y así todos los Estados miembros en los que la sociedad desarrolle una actividad tendrían derecho a gravar una determinada fracción de esa base, calculada con arreglo a una fórmula específica basada en tres factores de igual ponderación: activos, mano de obra y ventas. Este procedimiento se llevaría a cabo a través de las autoridades tributarias del Estado miembro principal de la sociedad que coordinaría los oportunos controles y medidas de seguimiento de las declaraciones (sistema de "ventanilla única").

La BICCIS no tiene relación con los tipos impositivos y con la propuesta de Directiva la Comisión no tiene intención de armonizar los tipos del impuesto sobre sociedades de los Estados miembros, ya que son los propios Estados miembros los competentes en determinar su propio tipo de gravamen en el impuesto sobre sociedades, incluso con las sociedades que hagan uso de la BICCIS, ya

que la BICCIS se refiere únicamente a la base imponible y no al tipo impositivo. Lo que sí pretende la BICCIS, siempre en palabras de la Comisión, es crear más transparencia con respecto a la situación real de este impuesto en los Estados miembros, propiciando una competencia fiscal más leal en la UE.

Asimismo, la BICCIS será optativa, esto es, las sociedades que consideren que este régimen armonizado realmente les va a beneficiar pueden optar por acogerse a él mientras que las demás sociedades podrán seguir estando sujetas a sus regímenes nacionales. Por otra parte, la consolidación es un aspecto crucial de la BICCIS, ya que comporta el pleno reconocimiento de la actividad transfronteriza realizada por una sociedad dentro de la UE. Igualmente, la consolidación eliminará la necesidad del complejo sistema de precios de transferencia que actualmente se aplica a las ventas intragrupo transfronterizas. Con respecto a la amortización, las sociedades que opten por el régimen BICCIS estarán sujetas a un solo conjunto de normas de amortización (el 25 % durante 4 años). En el caso de aquellas que no opten por dicho régimen, seguirán aplicándose las normas nacionales.

Las sociedades tendrán que acogerse al régimen BICCIS por un mínimo de cinco años, para evitar así que lo adopten y lo abandonen por motivos de planificación fiscal. Además, las sociedades no residentes en la UE con sucursales o filiales en un Estado miembro podrán optar por la BICCIS en relación con sus actividades en la UE, siempre que cumplan los mismos requisitos que los exigidos a las sociedades residentes.

La propuesta de Directiva contiene normas contra la evasión fiscal para que los grupos no puedan transferir artificialmente sus beneficios de un Estado miembro a otro. También contiene una cláusula general antifraude y medidas antifraude específicas, como una restricción de la deducibilidad de los intereses

en determinados casos y una excepción a la exención de que disfrutaban las rentas extranjeras en otros casos.

La propuesta sobre la BICIS ya ha sido transmitida al Parlamento Europeo y al Consejo. Ambas instituciones analizarán el contenido de la propuesta y se posicionarán en los próximos meses.

3.2 Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

El 4 de enero, la Comisión presentó la propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (Texto refundido) ²².

La codificación de la Directiva 90/435/CEE²³ del Consejo, de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes fue iniciada por la Comisión en 2008 y se presentó la correspondiente propuesta²⁴. La nueva Directiva debía sustituir a

los actos que eran objeto de la operación de codificación²⁵.

Sin embargo, en el transcurso del procedimiento legislativo, las opiniones expresadas por el Parlamento Europeo y el Consejo dejaron constancia de que la redacción del artículo 4, apartado 3, párrafo segundo de la Directiva 90/435/CEE, que aparecían en el artículo 4, apartado 5 de la propuesta de 2008 de texto codificado, podían entenderse como creadoras de una segunda base jurídica.

Así, a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de mayo de 2008, en el asunto C-133/06, en aras de la claridad y de la seguridad jurídica, ambas instituciones pidieron una nueva redacción de la disposición mencionada en el texto codificado. Habida cuenta de que las modificaciones implicarían una modificación sustancial e irían, por consiguiente, más allá de una codificación pura y simple, se decidió aplicar el punto 8 del Acuerdo Interinstitucional de 20 de diciembre de 1994²⁶ que prevé un método de trabajo acelerado con vistas a la codificación oficial de los textos legislativos.

Por lo tanto, en enero de 2011, la Comisión presentó una nueva propuesta mediante la que, en vez de codificar la Directiva 90/435/CEE, se propone una refundición con vistas a incorporar las modificaciones necesarias. En este sentido, se introducen en el artículo 4, apartado 5 de la propuesta de texto modificado los términos que aclaran que las normas contempladas en dicha disposición las adopta el Consejo de conformidad con el procedimiento establecido en el Tratado.

El objetivo de la Directiva es eximir de retención en origen los dividendos y otros bene-

²² COM (2010) 784 de 4.01.2010. Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (Texto refundido). <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0784:FIN:ES:PDF>

²³ Directiva 90/435/CEE de 23.07.1990 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>

²⁴ COM (2008) 691 de 6.11.2008. Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (Versión codificada).

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0691:FIN:ES:PDF>

²⁵ Parte A del Anexo II de la propuesta de 2008.

²⁶ [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31996Y0404\(02\):ES:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31996Y0404(02):ES:HTML)

ficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, y eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz. La propuesta ha sido remitida al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social (CESE) y al Consejo de Ministros. Mientras que el Parlamento aún no se ha posicionado y se espera que lo haga en octubre, al CESE ha emitido su Dictamen²⁷ sobre la propuesta considerando que el contenido de la misma es plenamente satisfactorio. Asimismo, en el Consejo ECOFIN de mayo, los Ministros acordaron un planteamiento general²⁸ sobre la propuesta.

3.3 Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial

El Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas²⁹ se reunió el 17 de febrero, el 11 de abril y el 26 de mayo de 2011, bajo Presidencia húngara. El progreso de los trabajos del Grupo se recoge en un informe³⁰ presentado al Consejo ECOFIN de junio.

Asimismo, los Ministros de Asuntos Económicos y Financieros de la UE, durante el Consejo de febrero³¹, adoptaron conclusiones sobre el Código de Conducta señalando que, si bien el Grupo del Código de Conducta ha expresado su opinión sobre que el impuesto sobre

la renta de las personas físicas, en términos generales, excede del ámbito de aplicación del Código, los Ministros creen que determinados aspectos de dicha fiscalidad podrían tenerse en cuenta en circunstancias específicas. Así, los Ministros señalaron que los regímenes de la Isla de Man y Jersey pertenecen al ámbito de aplicación del Código de Conducta.

El ECOFIN de junio³² también adoptó conclusiones sobre el Código de Conducta agradeciendo el trabajo del Grupo y el informe anteriormente mencionado y animando al Grupo a que continúe su vigilancia del mantenimiento del statu quo y de la ejecución del desmantelamiento. Igualmente, invitó al Grupo a que informara de sus progresos al final de la Presidencia polaca (2º semestre de 2011).

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

4.1 Resultados de la consulta pública sobre la simplificación de los procedimientos de recaudación de IVA en el marco del despacho de aduanas centralizado

El Código aduanero modernizado (Reglamento 450/2008 de 23 de abril de 2008³³), contiene las disposiciones y procedimientos generales aplicables a las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad o que salen del mismo.

En virtud del artículo 106 del Código aduanero, las autoridades aduaneras de la UE pueden autorizar al importador a declarar y a pagar los derechos de importación a la administración de aduanas del Estado miembro en el que esté establecido, independiente-

²⁷

<http://eescopinions.eesc.europa.eu/eescopiniondocument.aspx?language=es&docnr=353&year=2011>

²⁸

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/122735.pdf

<http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/11/st08/st08619.es11.pdf>

²⁹

Código de Conducta:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/coc_es.pdf

³⁰

<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/11/st10/st10857.en11.pdf>

³¹

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/120511.pdf

³²

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/123399.pdf

³³

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:145:0001:0064:ES:PDF>

mente del lugar dónde las mercancías sean importadas físicamente o del lugar al que sean transportadas en el seno de la UE (esta práctica se denomina despacho de aduanas centralizado).

El Consejo, por su parte, ha indicado que el despacho centralizado podría necesitar de ciertos ajustes en el ámbito del IVA.

Por este motivo, la Comisión Europea ha lanzado una consulta pública con el fin de recoger la opinión de las empresas sobre diferentes soluciones en vistas a eventuales adaptaciones de las reglas de recaudación del IVA en el marco del despacho centralizado. La Comisión tomará en consideración las opiniones expresadas por las empresas en el marco de la consulta pública, de cara a sus futuras propuestas legislativas sobre este tema.

Hay que tener en cuenta que los Estados miembros utilizan diferentes métodos de recaudación del IVA de las importaciones. Algunos Estados miembros exigen el pago del IVA en el mismo momento del pago de otros derechos de aduana (por ejemplo, Alemania). Otros, como es el caso de los Países Bajos, aplazan el pago del IVA al momento de la declaración del IVA.

En principio, la Comisión considera que cada país debería poder reservarse la posibilidad de exigir el pago del IVA bien ante las autoridades aduaneras, o bien de aplazarlo al momento de la declaración del IVA.

En lo que se refiere a las cuestiones planteadas en la consulta pública, la Comisión ha puesto sobre la mesa dos grandes cuestiones a abordar en el ámbito del IVA:

En primer lugar, conviene examinar si es necesario o no centralizar las obligaciones en materia de IVA a la importación.

En segundo lugar, hay que determinar si el IVA debe ser declarado en la misma declaración en aduana, o en un formulario diferente, en forma de declaración del IVA a la importación.

La consulta pública se abrió en julio de 2010 y se cerró al final de octubre del mismo año. La Comisión ha recibido un total de 39 respuestas, de empresas y de asociaciones de empresas, situados en 10 Estados miembros; la mayoría de las respuestas provienen de Alemania y del Reino Unido.

Las contribuciones a la consulta cubren un amplio espectro de sectores de actividad, como la industria manufacturera, el sector informático, el sector del transporte, la mensajería rápida, o la asesoría fiscal.

Las principales cuestiones planteadas son las siguientes:

- Necesidad de modificar las reglas relativas al IVA en el contexto del despacho de aduanas centralizado: la gran mayoría de las contribuciones a la consulta se muestran a favor de una modificación de las reglas del IVA, en el contexto del despacho centralizado.

Un buen número de respuestas señalan que la modificación de las reglas del IVA resulta esencial, ya que las cargas administrativas ligadas a las formalidades en materia de IVA hacen este procedimiento muy poco operativo y muy engorroso para las empresas.

- Modelo más apropiado en lo relativo a las obligaciones del IVA a la importación: ¿un modelo centralizado o descentralizado?

La gran mayoría de las respuestas prefieren un modelo centralizado, por los siguientes motivos:

- o En un sistema centralizado, el importador estará en contacto con las autoridades fiscales de su propio país, esto es, del país en el que esté establecido y en el que cuenta

con su administración contable. Podrá comunicarse en su lengua y, además, este sistema permitiría evitar la necesidad de contactos con otros Estados miembros de importación, en los que la empresa puede no tener número de identificación del IVA, ni contar con una sede estable o con personal.

o El sistema centralizado aseguraría la armonización de las normas del IVA y la legislación aduanera.

o El sistema centralizado permitiría reducir los costes administrativos. De otra manera, la doble transmisión de información que resulta de un sistema descentralizado entraña un sobrecoste de trabajo, tanto para las empresas, como para las administraciones tributarias.

o La centralización permitiría asegurar un mejor control del proceso y evitar errores.

- ¿Es más simple contabilizar el IVA a la importación al mismo tiempo que los derechos de aduana o, al contrario, es más sencillo rellenar regularmente una declaración del IVA a la importación separada?

La mayoría de las respuestas se muestran a favor de un cálculo simultáneo de los derechos de aduana y del IVA. En general, consideran que el despacho centralizado tiene por objeto aligerar las cargas administrativas y no crear nuevos obstáculos administrativos. Los argumentos son prácticamente los mismos que para defender la centralización del sistema:

o Es más simple calcular el IVA a la importación en una misma declaración.

o Este sistema es además más fácil de controlar por las autoridades tributarias.

o La declaración única permitiría evitar costes suplementarios al importador.

o El IVA y los derechos de aduana se contabilizan actualmente a través de sistemas informáticos específicamente diseñados al efecto. El mantenimiento de este principio evitaría los costes ligados a la creación de un sistema informático completamente nuevo.

- ¿Qué otros aspectos deberían ser estudiados en el marco de este ejercicio?

La mayoría de las respuestas a esta pregunta evocan la necesidad de cambios suplementarios en el ámbito de la legislación en materia de IVA, de aduanas, y de estadísticas, así como en el ámbito de los sistemas informáticos. Los principales problemas señalados en las respuestas son los siguientes:

o Cuestiones relativas a la legislación en materia de IVA: habría que armonizar a escala de la UE la normativa relativa al IVA de la importación, porque las reglas actuales son demasiado complicadas y entrañan gastos administrativos considerables. Algunas respuestas mencionan específicamente la necesidad de armonizar la definición de "importador".

o Los principios que rigen la deducibilidad del IVA deberían estar armonizados a escala de la UE, porque las reglas actuales conllevan una carga administrativa considerable.

o Ciertas contribuciones señalan que sólo la posibilidad de la contabilidad aplazada permitiría una simplificación real. El pago aplazado contribuiría a evitar los retrasos en frontera en razón del pago de impuestos.

o Algunas respuestas demandan que sean abordadas también otras cuestiones como, por ejemplo, el tipo de IVA.

- Cuestiones relativas a la aduana:

o Debería asegurarse una aplicación uniforme de las reglas en materia de controles en aduana.

o Las mercancías no deberían ser bloqueadas en la frontera hasta el pago de los impuestos.

4.2 El Consejo de la UE adopta el reglamento de aplicación de la Directiva de IVA

El Consejo ECOFIN aprobó en marzo³⁴ el reglamento de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa a un sistema común del impuesto sobre el valor añadido³⁵, en relación con los sujetos pasivos, el suministro de bienes y servicios, y el lugar de las transacciones imponibles.

Este reglamento³⁶ refunde el reglamento 1777/2005/CE con el objeto de clarificar algunos aspectos de la directiva sobre el sistema común del IVA, a fin de conseguir una mejora en la consecución de los objetivos del mercado único.

4.3 La Comisión lleva a España y otros siete Estados miembros ante el Tribunal de Justicia por las normas del IVA para las agencias de viajes

La Comisión Europea ha llevado a Chequia, España, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Polonia y Portugal ante el Tribunal de Justicia de la UE por no aplicar correctamente las normas de la UE sobre el IVA para las agencias de viajes. La Directiva 2006/112/CE sobre el IVA incluye disposiciones especiales (el llamado régimen especial de imposición del margen) para las agencias de viajes que vendan viajes combinados a los viajeros. Sin embargo, los Estados miembros objeto de este recurso ante el Tribunal han aplicado

incorrectamente estas disposiciones especiales, distorsionando así la competencia entre las agencias de viajes.

El régimen especial de imposición del margen se incluyó en la Directiva sobre el IVA al efecto de simplificar la aplicación del IVA para las agencias de viajes, teniendo en cuenta que los diferentes elementos de los viajes combinados pueden situarse en países distintos y, por lo tanto, someterse a distintas normas sobre el IVA. Las empresas de viajes pueden acogerse al régimen especial de imposición del margen cuando vendan viajes combinados a los viajeros, pero el régimen no se aplica a las agencias de viajes que vendan vacaciones combinadas a otras empresas, especialmente a otras agencias de viajes para su reventa.

Los ocho Estados miembros que la Comisión llevó, el 27 de enero, ante el Tribunal en relación con este asunto no están aplicando correctamente el régimen especial de imposición del margen, ya que suelen permitir que se aplique a las ventas entre agencias de viajes. Esto distorsiona la competencia entre las agencias de viajes, ya que algunas soportan una mayor carga fiscal que otras.

En 2006, la Comisión analizó la aplicación del régimen especial de imposición del margen en toda la UE y averiguó que trece Estados miembros lo estaban aplicando de manera incorrecta. Desde entonces, Chipre, Hungría, Letonia, los Países Bajos y el Reino Unido han modificado su legislación para ajustarse a las disposiciones de la UE. Sin embargo, Chequia, España, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Polonia y Portugal no han tomado las medidas necesarias para modificar sus normas y por eso la Comisión los ha llevado ante el Tribunal de Justicia.

V. IMPUESTOS ESPECIALES

5.1 Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE por la que

³⁴ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/120902.pdf

³⁵ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:es:PDF>

³⁶ <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/11/st05/st05531.en11.pdf>

se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad

La Comisión Europea presentó, el 13 de abril, una propuesta de Directiva³⁷ del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. El objetivo de la revisión es reestructurar la fiscalidad de esos productos para eliminar los desequilibrios actuales y tener en cuenta tanto sus emisiones de CO₂ como su contenido energético.

Objetivos de la propuesta

Tradicionalmente, los impuestos energéticos se han recaudado especialmente para obtener ingresos, pero también para influir en el comportamiento de los consumidores de manera que hagan un uso más eficiente de la energía y recurran más a fuentes de energía más limpias. Con ánimo de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior, se aprobó, en octubre de 2003, la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva de la Imposición Energética o la DIE).

Sin embargo, el marco político desde 2003 ha cambiado y en el ámbito de la energía y el cambio climático se han definido objetivos políticos³⁸ concretos y ambiciosos para el

período hasta el 2020. Así, los impuestos sobre la energía representan un instrumento a disposición de los Estados miembros para alcanzar los objetivos fijados. Para poder disponer de un marco para la fiscalidad energética en este nuevo entorno, el Consejo Europeo de marzo de 2008³⁹ pidió que se ajustara más la Directiva a los objetivos de la UE sobre cambio climático y energía. En este sentido, la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad persigue los siguientes objetivos:

- Asegurar un tratamiento coherente de las fuentes de energía dentro de la DIE con objeto de crear auténticas condiciones de igualdad entre los consumidores independientemente de la fuente de energía utilizada.
- Crear un marco adaptado para la fiscalidad de las energías renovables.
- Crear un marco para la aplicación de la imposición sobre el CO₂ a fin de complementar las señales de precio del carbono establecidas por la Directiva 2003/87/CE⁴⁰ (Régimen Comunitario para el Comercio de Dere-

-
- *compromiso de lograr al menos una reducción del 20% de las emisiones de gases de efecto invernadero en 2020 respecto a 1990;*
 - *objetivo vinculante de un 20% de la cuota de las energías renovables en el consumo total de energía de la UE en 2020;*
 - *objetivo de ahorrar un 20% del consumo energético de la UE en comparación con las proyecciones para el año 2020*

³⁷ COM (2011) 169 de 13.04.2011. Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0169:FIN:ES:PDF>

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0168:FIN:ES:PDF>

³⁸ Objetivos:

³⁹

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ec/99415.pdf

⁴⁰ Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:275:0032:0046:ES:PDF>

chos de Emisión –RCCDE-) evitando, al mismo tiempo, solapamientos entre los dos instrumentos.

La Directiva de fiscalidad de la energía revisada propone que se divida el tipo mínimo de impuesto en dos partes:

- Una se basaría en las emisiones de CO₂ del producto energético y se fijaría en 20 euros por tonelada de CO₂.

- La otra se basaría en el contenido energético, esto es, en la energía real que genere el producto medida en gigajulios (GJ). El tipo mínimo de impuesto se fijaría en 9,6 euros/GJ en el caso de los combustibles de automoción y en 0,15 euros/GJ en el de los combustibles de calefacción. Esto se aplicaría a todos los combustibles usados en el transporte y la calefacción.

Asimismo, la Directiva tiene en cuenta la dimensión social al contemplarse la posibilidad de que los Estados miembros eximan completamente la energía consumida en los hogares para calefacción, independientemente del producto energético usado.

La Directiva revisada entraría en vigor en 2013 aunque se prevén largos períodos de transición para la plena adaptación de la fiscalidad del contenido energético, hasta 2023, de forma que la industria tenga el tiempo suficiente para ajustarse a la nueva estructura tributaria.

La propuesta ya ha sido enviada al Parlamento Europeo y al Consejo de la UE que aún no se han posicionado.

VI. FISCALIDAD SOBRE LAS TRANSACCIONES Y ACTIVIDADES FINANCIERAS

Sigue abierto el debate en las instituciones europeas acerca de la conveniencia de introducir nuevos impuestos en el sector financiero en respuesta a la crisis económica y financiera, y con el objetivo de disminuir las

operaciones financieras especulativas de riesgo.

En el Consejo Europeo⁴¹ de 17 de junio de 2010, los Jefes de Estado y de Gobierno de la UE solicitaron al Consejo y a la Comisión que impulsaran los trabajos de introducción de sistemas de tasas e impuestos sobre las instituciones financieras, a fin de mantener unas condiciones de competencia equitativas en todo el mundo.

6.1 Comunicación de la Comisión Europea sobre fiscalidad del sector financiero

Siguiendo estas indicaciones, el 7 de octubre del año pasado, la Comisión Europea publicó su Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre Fiscalidad del Sector Financiero⁴². En la Comunicación, la Comisión explicaba tres razones fundamentales que justifican la introducción de impuestos adicionales en el sector financiero. En primer lugar, como complemento de las amplias reformas en curso en el sector financiero, los impuestos podrían contribuir a dotar de mayor eficiencia y estabilidad a los mercados financieros, así como a reducir su volatilidad y los efectos perjudiciales de una asunción de riesgos excesiva. En segundo lugar, existe la percepción de que el sector financiero ha tenido gran parte de responsabilidad en la generación de la crisis y en su magnitud, así como en sus repercusiones negativas sobre el nivel de endeudamiento público a escala mundial. El hecho de que durante la crisis este sector haya recibido un importante respaldo por

⁴¹ Consejo Europeo de Bruselas, 17 de junio de 2010, Conclusiones de la Presidencia http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ec/115349.pdf

⁴² COM(2010) 549 de 7.10.2010

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0549:FIN:ES:PDF>

parte de algunos gobiernos puede justificar asimismo la introducción de impuestos adicionales, que supondrían una justa compensación. En tercer lugar, en la UE, la mayoría de los servicios financieros están exentos del IVA. Ello se debe a que la mayor parte de la renta derivada de los servicios financieros se basa en los márgenes y, por tanto, no resulta fácil aplicarle el actual IVA.

La Comunicación abordaba dos instrumentos: el impuesto sobre las transacciones financieras (ITF) y el impuesto sobre las actividades financieras (IAF).

El objeto del ITF es gravar el valor de las operaciones concretas. Para una extensa cobertura, debería aplicarse a una gama amplia de instrumentos financieros (esto es, acciones, bonos, instrumentos de divisas y derivados), si bien algunas de las actuales propuestas prevén limitar su alcance a un subgrupo determinado (por ejemplo, un impuesto sobre las operaciones con divisas). En virtud de este impuesto, cada operador concreto del mercado financiero es objeto de gravamen en función de sus operaciones.

En relación al IAF, este instrumento permitiría mejorar la fiscalidad del sector financiero y reducir las posibles externalidades negativas. En su forma más extensa (método de adición), este impuesto grava el total de los beneficios y las remuneraciones, si bien puede configurarse asimismo de forma que se aplique a las rentas económicas y/o al riesgo. El impuesto sobre las actividades financieras se aplicaría a las empresas.

La Comisión opina que, a escala global, un ITF podría constituir un instrumento adecuado para la percepción de ingresos. Sin embargo, cree que el IAF sería el mejor instrumento para gravar adecuadamente este sector y satisfacer la necesidad de conseguir nuevos ingresos en la UE.

6.2 Consulta pública de la Comisión sobre fiscalidad del sector financiero

En el contexto de la Comunicación y con ánimo de recabar información de los interesados, ya fueran ciudadanos, inversores, consultoras, autoridades públicas, académicos, sociedad civil u ONGs, la Comisión abrió el 22 de febrero de 2011 una consulta pública⁴³ que le ayudara a evaluar el impacto, contrastar la viabilidad y diseñar la opción política más adecuada sobre la tributación del sector financiero. La consulta permaneció abierta hasta el 19 de abril y se recibieron unas 200 respuestas⁴⁴.

En general, las opiniones de los participantes en la consulta están polarizadas en función del grupo (organizaciones financieras, no financieras y autoridades públicas) y del subgrupo al que pertenezcan: banca, mercados financieros y valores, seguros... dentro de las organizaciones financieras; ONGs, sindicatos, pymes... en las no financieras; y gobierno central y ministerio de hacienda, banco central, autoridad regional... dentro de las autoridades públicas. Sin embargo, entre la gran mayoría de los que han respondido a la consulta, existe un acuerdo general sobre el problema que representan las medidas "parche" introducidas por los Estados miembros que conllevan, a menudo, distorsiones en el funcionamiento del mercado interior, incluidas la deslocalización y la doble imposición, y en las condiciones de competencia equitativa. Otro punto en común en las respuestas de los encuestados son las razones que han dado lugar a la crisis finan-

⁴³http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consulta-tions/tax/2011_02_financial_sector_taxation_en.htm

⁴⁴http://circa.europa.eu/Public/irc/taxud/consultation_taxation/library
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/financial_sector/summary_results.pdf

ciera: gestión de riesgo inadecuado, esquemas de incentivos inadecuados y amplia desregulación y vigilancia laxa.

Por grupos, las organizaciones financieras, empresas y consultoras se oponen a cualquier tipo de carga fiscal adicional sobre el sector financiero o los mercados financieros en general. Por su parte, las ONGs y los sindicatos están a favor de un impuesto general que grave a nivel de la UE o de la zona euro las transacciones financieras. Con respecto a las autoridades públicas, las autoridades locales aceptarían un impuesto general sobre las transacciones financieras a nivel de la UE, mientras que los Estados miembros manifiestan posturas tanto a favor como en contra de ambos tipos de impuestos. Finalmente, la mayoría de los ciudadanos se muestran a favor de un ITF a nivel de la UE.

6.3 Presidencia húngara del Consejo de la UE

Como se ha mencionado, a principios de este año, la Presidencia húngara del Consejo de la UE señaló en la presentación de su programa de trabajo sobre asuntos económicos y financieros⁴⁵, durante el Consejo ECOFIN⁴⁶ de 18 de enero, que tenía intención de seguir trabajando sobre la fiscalidad del sector financiero mediante el Grupo de trabajo de alto nivel. La Presidencia pidió a la Comisión Europea que realizase una evaluación de impacto sobre la fiscalidad del sector financiero para junio 2011.

6.4 Resolución del Parlamento Europeo

El Parlamento Europeo tampoco se ha quedado atrás en esta materia y el 8 de mar-

zo aprobó una Resolución⁴⁷ sobre la financiación innovadora a escala mundial y europea en respuesta a la Comunicación de la Comisión sobre fiscalidad del sector financiero. En el texto, los eurodiputados destacan la necesidad de llevar a cabo una evaluación de impacto global sobre la introducción de ITFs y piden propuestas concretas para verano 2011. Asimismo, subrayan que una de las principales ventajas de los instrumentos innovadores de financiación radica en que pueden ofrecer un doble dividendo, pues al mismo tiempo que contribuyen a la consecución de importantes objetivos políticos, como la estabilidad y la transparencia del mercado financiero, brindan un importante potencial de ingresos.

Igualmente, los eurodiputados acogen con satisfacción el reconocimiento por parte de la Comisión de que el sector financiero se encuentra sometido a una presión fiscal reducida, en particular debido a que no se recauda el IVA en la mayor parte de los servicios financieros, y reclaman la adopción de medidas de financiación innovadoras que recauden un mayor volumen de recursos en este sector y contribuyan a desplazar la carga fiscal que recae actualmente sobre los trabajadores.

El Parlamento recomienda la adopción de un ITF, ya que mejoraría el funcionamiento de los mercados al reducir la especulación y contribuiría a financiar bienes públicos mundiales y a reducir los déficits públicos. Considera que la base imponible del ITF debe ser lo más amplia posible y que la UE debe promover la introducción de un ITF a escala mundial; en su defecto, la UE debe aplicar un ITF a escala europea, como primer paso. Calcula que un ITF con un tipo reducido podría

⁴⁵

<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/10/st18/st18048.en10.pdf>

⁴⁶

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/120389.pdf

⁴⁷<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2011-0080&language=ES&ring=A7-2011-0036>

generar ingresos cercanos a los 200.000 millones de euros anuales en la UE.

Según los eurodiputados, el desplazamiento de las transacciones puramente especulativas a otras jurisdicciones no sólo tendría escasos efectos perjudiciales, sino que podría contribuir a aumentar la eficacia del mercado. Insisten en la necesidad de decidir quién deberá pagar finalmente el impuesto, dado que los impuestos suelen recaer en los consumidores, que en este caso serían los pequeños inversores y los particulares. Además, subrayan que debe resolverse la cuestión de la finalidad a la que deben destinarse los ingresos derivados de un ITF y proponen que se destinen a financiar objetivos políticos mundiales, como el desarrollo y la reducción de la pobreza en los países en desarrollo, así como la lucha contra el cambio climático.

Los europarlamentarios también se posicionan en la Resolución sobre los eurobonos y apoyan la idea de emitir bonos europeos comunes para financiar las importantes necesidades de infraestructuras y proyectos estructurales europeos. En relación al impuesto sobre el carbono destacan que se debería desplazar gradualmente la carga fiscal hacia las actividades que contaminan el medio ambiente reforzándose el régimen de comercio de derechos de emisión y revisándose la Directiva sobre la fiscalidad de la energía. Finalmente, sobre la financiación del desarrollo, piden a los Estados miembros que renueven su compromiso de destinar el 0,7% de su renta nacional bruta a la ayuda oficial al desarrollo.

6.5 Consejo ECOFIN de 17 de mayo

Los Ministros de Asuntos Económicos y Financieros de la UE trataron el asunto de la fiscalidad del sector financiero en el Consejo

de mayo⁴⁸. En este sentido, tomaron nota de un informe provisional⁴⁹ sobre la fiscalidad del sector financiero, resultado del debate mantenido en el Grupo de trabajo de alto nivel sobre cuestiones fiscales. El Consejo solicitó a la Comisión a que presentara antes del verano una evaluación de impacto de varias opciones relativas a la fiscalidad del sector financiero, y al Grupo de alto nivel que prosiguiera su trabajo sobre esta materia y le informara oportunamente al respecto.

El mencionado informe sobre la fiscalidad de sector financiero, analiza en particular dos opciones: un ITF y un IAF. En él se señala que cualquier impuesto debe ser neutral y que no conviene gravar en exceso a este sector. Reitera la demanda de los Estados miembros de aclarar mejor la finalidad de este impuesto, que podría funcionar como fuente de ingresos, como aportación del sector financiero a los costes que acarrea la crisis financiera, como un modo de poner coto a las actividades financieras de riesgo o un modo de evitar futuras crisis financieras. El informe recuerda que los países europeos han insistido en que se reduzca el riesgo de deslocalización hacia centros financieros fuera de la UE.

Igualmente, los Ministros tomaron nota de otro informe⁵⁰, elaborado por el Comité Económico y Financiero (CEF), en que se ofrece una sinopsis concreta de las tasas e impuestos financieros de los Estados miembros. El informe evalúa ciertas cuestiones derivadas a corto plazo de la aplicación de estos sistemas, en particular los efectos indirectos y la

⁴⁸

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/122735.pdf

⁴⁹

<http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/11/st10/st10071.es11.pdf>

⁵⁰

<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/11/st09/st09918.en11.pdf>

doble imposición de las entidades financieras transfronterizas. Diez Estados miembros ya han instaurado sistemas de tasas e impuestos y otros cuatro los están instaurando. El informe observa que la mayor parte de las tasas se están estableciendo con una cierta flexibilidad, con vistas a una solución ulterior a escala europea.

6.6 Declaraciones⁵¹ del Presidente de la Comisión, José Manuel Barroso

El pasado 21 de junio Barroso explicó que, finalmente, la Comisión publicaría la propuesta relativa al ITF en otoño ya que cada sector, incluido el financiero, necesita contribuir a la salida de la crisis económica. La postura de la UE sobre la imposición de las transacciones financieras se basa en que, a nivel mundial, se debería acordar un ITF que permita que el negocio de los mercados financieros no se aleje de la UE. Sin embargo, los esfuerzos de la UE para acordar una tasa mundial en el G20 han sido bloqueados por varios países, entre ellos, Estados Unidos.

Barroso cree que la UE debería introducir un ITF que evite distorsiones en el mercado interior. De hecho, señaló que diez Estados miembros ya han instaurado sistemas de impuestos a los bancos para asegurarse de que éstos contribuyen al coste de la crisis económica. El Presidente de la Comisión justificó el retraso en la presentación de la propuesta, inicialmente prevista para verano, por la complejidad del tema.

VII. COOPERACIÓN Y FRAUDE FISCAL

7.1 Se adopta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

⁵¹<http://www.europeanvoice.com/article/2011/june/barroso-to-push-for-financial-transaction-tax/71396.aspx>

En el Consejo ECOFIN de febrero⁵², los Ministros adoptaron la Directiva de Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad⁵³. Esta Directiva tiene por objetivo reforzar la asistencia recíproca entre los Estados miembros y garantizar la aplicación en la UE de las normas de la OCDE sobre intercambio de información previa petición, con el fin de luchar mejor contra la evasión y el fraude fiscales.

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 fiscalidad⁵⁴. 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 partía 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, lo 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

⁵²

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/120511.pdf

⁵³ Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:ES:PDF>

⁵⁴ 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>

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.

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.

Así, la nueva Directiva sustituirá a la Directiva 77/799/CEE⁵⁵ 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 a las posteriores modificaciones de esta Directiva, que han dejado de constituir un instrumento adecuado ya que se concibieron en un contexto diferente al de las actuales exigencias del mercado interior. El nuevo instrumento deberá 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.

La Directiva asegura que el Convenio del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en el ámbito de la

fiscalidad⁵⁶ sea aplicado en la UE en lo relativo al intercambio de información bajo solicitud. Así, se impedirá que un Estado miembro se niegue a suministrar la información relativa a un contribuyente de otro Estado miembro por el único motivo de que la información está en manos de un banco u otra institución financiera. Asimismo, la Directiva identifica la necesidad de especificar ciertos detalles en las solicitudes de información, tales como identidad de la persona objeto de la investigación y el objetivo fiscal para el cual se solicita la información

Igualmente, la Directiva establece un enfoque paso a paso de para asegurar el intercambio automático de información en lo relacionado con ocho categorías de impuesto sobre rentas y patrimonio (rendimientos del trabajo dependiente; honorarios; dividendos; ganancias de capital; cánones; productos de seguro de vida, sobre el intercambio de información y otras medidas similares; pensiones; y propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios). A partir de 2015, los Estados miembros se comunicarán automáticamente la información de un máximo de cinco categorías, a condición de que esta información esté fácilmente disponible. No obstante, no se deberá enviar más información de la que se recibe a cambio. Para el 1 de julio de 2017, la Comisión presentará un informe y si lo considera necesario, presentará una propuesta acerca de este punto. Al examinar esa propuesta, el Consejo evaluará las posibilidades de retirar la condición de disponibilidad y de ampliar el número de categorías de cinco a ocho.

Igualmente, la Directiva contiene los siguientes elementos:

⁵⁵ http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!cel-ex-plus!prod!DocNumber&lg=es&type_doc=Directive&an_doc=1977&nu_doc=799

⁵⁶ http://www.oecd.org/document/14/0,3343,en_2649_33767_2489998_1_1_1_1,00.html

- amplía la cooperación entre los Estados miembros para cubrir los impuestos de cualquier tipo;

- establece límites de tiempo para el suministro de información bajo petición y otras investigaciones administrativas;

- introduce disposiciones sobre el intercambio automático de información;

- permite que los funcionarios de un Estado miembro participen en las investigaciones administrativas en el territorio de otro Estado miembro;

- provee de información sobre el intercambio de información;

- dispone que el intercambio de información se realiza mediante formularios, formatos y canales de comunicación estandarizados.

La fecha límite para la transposición de la Directiva a la normativa nacional de los Estados miembros es el 1 de enero de 2013.

7.2 Lucha contra el fraude fiscal con terceros países: Liechtenstein

El Consejo ECOFIN de febrero⁵⁷ mantuvo un debate de orientación sobre la propuesta de acuerdo en el ámbito de la lucha contra el fraude y el intercambio de información fiscal con Liechtenstein.

La propuesta de acuerdo con Liechtenstein trata del fraude en relación con la fiscalidad directa y la indirecta. Emplea una definición de fraude que abarca tanto las personas físicas como las personas jurídicas e incluye no solo los documentos y declaraciones fiscales falsos, sino también las declaraciones fiscales incompletas.

⁵⁷

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/120511.pdf

Además, el texto prevé la cooperación entre las partes mediante el intercambio de información que previsiblemente sea pertinente para las administraciones fiscales. Permite a las partes activar una asistencia administrativa que no podrá denegarse por el solo motivo de que la información solicitada obre en poder de un banco u otra entidad financiera, y asistencia judicial respecto de los actos que sean punibles conforme a las leyes de las partes. Se prevén medidas de ejecución, como la incautación, en relación con actos que ambas partes castiguen con penas de prisión.

La propuesta de acuerdo con Liechtenstein podrá servir más tarde de modelo para la negociación de acuerdos con Andorra, Mónaco y San Marino, así como para la negociación de un nuevo acuerdo con Suiza que amplíe las disposiciones vigentes sobre fiscalidad indirecta para abarcar también la fiscalidad directa.

7.3 Supresión de las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE

La Comisión presentó, a finales de 2010, una Comunicación⁵⁸ sobre la supresión de las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE. La Comunicación destaca los problemas fiscales más graves a los que se enfrentan los ciudadanos de la UE en situaciones transfronterizas y anuncia planes para buscar soluciones. Cuando los ciudadanos se trasladan, trabajan o invierten en un país extranjero pueden ser objeto de una doble imposición fiscal y encontrar dificultades al reclamar devoluciones de impuestos o solicitar información sobre normas

⁵⁸ COM (2010) 769 final de 20.12.2010. Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0769:FIN:ES:PDF>

fiscales extranjeras. La Comunicación anuncia medidas en algunos aspectos, como los ingresos de un país a otro, los impuestos sobre sucesiones, los impuestos sobre los dividendos y de matriculación, así como el comercio electrónico. Asimismo, determina si pueden adoptarse otras medidas, tanto a escala nacional como de la UE, para que los sistemas fiscales de los Estados miembros sean más compatibles y no disuadir así a los ciudadanos de emprender actividades transfronterizas.

Los problemas a los que se enfrentan actualmente los ciudadanos de la UE en materia de fiscalidad son muchos, desde las dificultades relacionadas con la complejidad de las normas fiscales extranjeras, hasta la falta de información clara a los extranjeros y la incompatibilidad de sistemas en los diferentes Estados miembros. A los trabajadores fronterizos les resulta difícil obtener desgravaciones, exenciones y deducciones fiscales ante las autoridades tributarias extranjeras y suelen ser objeto de doble imposición. Los ciudadanos que adquieren propiedades en países extranjeros se quejan con frecuencia de que no se les aplican exenciones fiscales o que deben pagar impuestos sobre la propiedad más elevados que los residentes, mientras que trasladar o comprar coches al otro lado de la frontera supone pagar por duplicado el impuesto de matriculación. Las personas que tienen rentas procedentes de inversiones en otro país encuentran problemas a la hora de reclamar derechos de exención de la retención a cuenta aplicados por países extranjeros.

Muchas personas con fondos de pensiones extranjeros tienen problemas con las deducciones y las transferencias de un país a otro, mientras que las herencias procedentes de otro Estado miembro suelen estar sujetas a derechos de sucesión más elevados o a una doble imposición. El comercio electrónico se ve gravemente amenazado por los obstáculos fiscales, por ejemplo normas complicadas

de aplicación del IVA y obligaciones en materia de suministro de información, por lo que solo el 7% de los productos comercializados dentro de la UE se han comprado por Internet desde otro Estado miembro.

La mitad de los procedimientos de infracción en materia de fiscalidad que la Comisión inicia cada año tienen relación con denuncias de ciudadanos. No obstante, las infracciones no lo resuelven todo. La mejor manera de solucionar problemas como la doble imposición y las complejidades administrativas consiste en establecer una cooperación adecuada entre Estados miembros. De acuerdo con la Comunicación, los Estados miembros deben crear y aplicar medidas y prácticas fiscales que no disuadan a los ciudadanos de emprender actividades transfronterizas. También deben coordinarse más estrechamente entre ellos para evitar que normas fiscales desarmonizadas supongan obstáculos y barreras al mercado interior.

Para resolver los problemas mencionados, la Comisión pretende incrementar sus esfuerzos para contribuir a que los sistemas fiscales de los Estados miembros sean más compatibles y proponer medidas concretas para evitar o eliminar los problemas de fiscalidad que afectan a los ciudadanos de la UE. En este sentido, la Comunicación establece varias iniciativas en este ámbito, entre las que se incluyen:

- una Comunicación sobre doble imposición en 2011, que examine el alcance y la gravedad de este problema en toda la UE, seguida de propuestas legislativas en 2012 que propongan soluciones;
- a mediados de 2011, propuestas para solucionar los problemas transfronterizos vinculados al impuesto de sucesiones;
- medidas par resolver el problema de la doble imposición que se plantea cuando se matricula primero un coche en un Estado

miembro y luego se traslada a otro, donde se vuelve a matricular;

- ampliación del sistema de la “ventanilla única” al comercio electrónico para que las obligaciones de las empresas en materia de suministro de información sean mucho más sencillas y les sea más fácil ofrecer bienes y servicios por Internet a los consumidores extranjeros;

- propuestas en 2012 para solucionar los problemas relativos a la fiscalidad de los dividendos transfronterizos

Finalmente, la Comisión tiene la intención de fomentar un amplio diálogo entre las autoridades nacionales y los interesados para estudiar qué más se puede hacer para simplificar las medidas fiscales en beneficio de los ciudadanos y el mercado interior. Entre las ideas apuntadas se encuentra el establecimiento de formularios normalizados de reclamación y declaración de impuestos en toda la UE, la creación de ventanillas únicas en las que trabajadores e inversores puedan obtener información fiscal clara y fiable, y medidas fiscales especiales a escala nacional para atender las necesidades de los trabajadores fronterizos e itinerantes.

El Consejo ECOFIN de mayo⁵⁹ adoptó unas conclusiones, sobre la base de una Comunicación. Las conclusiones toman nota de las principales quejas de los ciudadanos de la Unión sobre las barreras fiscales transfronterizas, tal como se recogen en la Comunicación, y reconocen la importancia de garantizar que los ciudadanos no se enfrenten a obstáculos a la hora de ejercer las libertades del mercado interior.

⁵⁹
http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/122735.pdf

VIII. PUBLICACIONES Y CONSULTAS PÚBLICAS

8.1 Taxation trends 2011 in the European Union- Tendencias de la fiscalidad en la UE, edición 2011

Este informe contiene un análisis estadístico y económico detallado de los sistemas de imposición de los Estados miembros de la UE, Islandia y Noruega.

Disponible en:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=STAT/11/100&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>

8.2 Taxation Papers

La Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea publica periódicamente el llamado “Taxation Paper”. El objetivo de la serie “Taxation Paper” es difundir los resultados de la labor de análisis de la Dirección General 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.

El último trabajo publicado es:

- Taxation Paper nº 27: “The Role of Housing Tax Provisions in the 2008 Financial Crisis”. Publicado el 11 de marzo de 2011.

Este trabajo explica que la crisis financiera de 2008 ha sido la peor crisis económica desde la Gran Depresión de 1929. Se ha caracterizado por la burbuja inmobiliaria en un contexto de expansión rápida del crédito, alta asunción de riesgos y un apalancamiento financiero exacerbado que ha finalizado en un desapalancamiento y contracción del crédito cuando la burbuja ha estallado. El informe se centra en la interacción entre la fiscalidad de la vivienda y la crisis financiera. En particular, revisa los vínculos existentes

entre la plusvalía de la fiscalidad de la vivienda, la deducibilidad del interés hipotecario y las características de la crisis.

8.3 Estudios

Durante el primer semestre de 2011, la Comisión Europea realizó los siguientes estudios:

- Innovación de las tecnologías energéticas: el papel de la fiscalidad. Publicado el 23 de febrero de 2011.

Este estudio trata sobre los vínculos entre la fiscalidad de la energía y la innovación y presenta el impacto de la fiscalidad de la energía sobre las patentes en relación a las tecnologías energéticas. El estudio sugiere que mientras la fiscalidad es un elemento tractor para la innovación, puede ser complementada por otras herramientas de política pública tales como las subvenciones públicas para la investigación y otras políticas tecnológicas.

- Estudios para la evaluación de impacto de una BICIS. Publicados el 16 de marzo de 2011.

Este conjunto de estudios analizan el impacto económico de la introducción de la BICIS.

- Estudio sobre el IVA en el sector público y exoneraciones en base al interés público. Publicado el 12 de abril de 2011.

Este informe analiza y mide cuestiones que derivan del actual tratamiento del IVA de las autoridades públicas y de las actividades que se llevan a cabo por el interés público. Identifica, igualmente, posibles opciones para el futuro, y mide su impacto.

Los estudios están disponibles en:

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

8.4 Consultas públicas

La Comisión abrió las siguientes consultas públicas:

- Consulta pública sobre fiscalidad del sector financiero.

Periodo de consulta: hasta el 19/04/2011.

- Consulta pública sobre la simplificación de los procedimientos de recaudación de IVA en el marco del despacho de aduanas centralizado.

Periodo de consulta: hasta el 30/04/2011.

- Consulta sobre el futuro del IVA: hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz.

Periodo de consulta: hasta el 31/05/2011.

Las consultas están disponibles en:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/mon/consultations/tax/index_en.htm

LA COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS Y DEUDAS TRIBUTARIAS DEL PROPIO OBLIGADO TRIBUTARIO Y LA CESIÓN DE CRÉDITOS DE UN OBLIGADO TRIBUTARIO PARA LA CANCELACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS DE UN TERCERO

JAVIER ARMENTIA BASTERRA(*)

I.- OBJETO DEL DECRETO FORAL

Recientemente la Diputación Foral de Álava ha aprobado el Decreto Foral 43/2011, de 31 de mayo, que regula las dos siguientes materias, que son precisamente el objeto del presente trabajo:

a.- Por una parte se regula la compensación de créditos y deudas tributarias del mismo obligado tributario.

b.- Por otra parte se regula la cesión de créditos de un obligado tributario a otro con la finalidad de cancelar las deudas tributarias de éste, esto es, de cancelar las deudas tributarias de un tercero.

Debe señalarse que la regulación contenida en el referido Decreto Foral se ve completada, en todo lo que no aparezca establecido con carácter específico, con la legislación general contenida en la Norma Foral General Tributaria.

II.- COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS Y DEUDAS TRIBUTARIAS DEL MISMO OBLIGADO TRIBUTARIO

1. Objeto

Se regula un sistema de extinción de las deudas tributarias a través de la compensación de las deudas del obligado tributario con créditos,

esto es, con solicitudes de devolución presentadas por el mismo obligado tributario. La innovación de este mecanismo consiste en que las devoluciones no han sido comprobadas previamente por la Administración y, sin embargo, sirven para compensar las deudas tributarias, en los términos que más adelante se detallan. A este sistema de compensación se le denomina de cuenta corriente tributaria.

Se puede afirmar, inicialmente, que esta compensación requiere:

a.- Los créditos y las deudas de naturaleza tributaria que entran en juego a efectos de este peculiar sistema de compensación no son todos los que contempla el sistema tributario, sino únicamente los que más adelante se van a detallar.

b.- La compensación a través de este mecanismo tiene sus propias reglas y por lo tanto la misma se efectúa en los términos establecidos en la regulación que ahora se va a comentar.

2.- Incompatibilidades

La aplicación de este sistema de cuenta corriente tributaria determina que las deudas y créditos que formen parte del mismo no van a poder formar parte de otro procedimiento de extinción de deudas tributarias. Así, la aplicación de este sistema de

(*) Licenciado en Derecho.

compensación se declara incompatible, en relación con las deudas y créditos acogidos al mismo, con:

a.- los procedimientos de compensación a instancia del obligado tributario establecidos con carácter general en el sistema tributario, esto es, con el procedimiento a que se refiere el artículo 71 de la Norma Foral General Tributaria de Álava;

b.- los procedimientos de aplazamiento y fraccionamiento del pago y de cuenta aplazamiento;

c.- con el mecanismo de condonación y

d.- con la compensación a través de la cesión de créditos para la cancelación de la deuda tributaria de otro obligado tributario a que se hará referencia más adelante y que, tal como se ha comentado, constituye la segunda parte del Decreto Foral objeto del presente comentario.

Esta incompatibilidad se refiere, y por lo tanto se extiende, a la totalidad del crédito o deuda tributaria que forme parte, aunque sea sólo parcialmente, del sistema de compensación de cuenta corriente tributaria.

Ahora bien, este sistema de compensación de cuenta corriente sí es compatible con la compensación de oficio que pueda llevar a cabo la Administración tributaria en aplicación de la normativa que a tal efecto se contiene en el artículo 72 Norma Foral General Tributaria de Álava y en su normativa de desarrollo.

3.- Requisitos de los obligados tributarios

Los obligados tributarios que quieran acogerse a este sistema de compensación deben reunir, como requisitos iniciales, los siguientes:

a.- Encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, entendiéndose por tal el cumplimiento de las siguientes circunstancias:

- estar dado de alta en el Censo y en el Impuesto sobre Actividades Económicas;
- haber presentado las autoliquidaciones correspondientes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes;
- haber presentado las autoliquidaciones y la declaración resumen anual de las obligaciones de realizar pagos a cuenta;
- haber presentado las autoliquidaciones, la declaración resumen anual y las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido;
- haber presentado la declaración anual de operaciones con terceras personas;
- haber presentado las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información;
- no mantener con la Hacienda Foral de Álava deudas o sanciones tributarias pendientes de pago y vencidas en período voluntario, salvo que exista aplazamiento o fraccionamiento o su ejecución estuviera suspendida;
- no tener pendiente de ingreso responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda Pública declaradas por sentencia firme;
- haber presentado las autoliquidaciones o declaraciones a que se encuentre obligado el interesado.

b.- No estar incurso en un procedimiento de concurso de acreedores.

4.- Deudas y créditos objeto de compensación

Tal como se ha apuntado anteriormente, no todas las deudas y créditos pueden ser objeto de compensación a través de este sistema, sino que deben proceder de determinados impuestos, retenciones o ingresos a cuenta. Así:

a.- Los créditos tributarios deben proceder de autoliquidaciones o liquidaciones correspondientes:

- al Impuesto sobre el Valor Añadido y
- al Impuesto sobre Sociedades.

b.- Las deudas tributarias deben proceder de autoliquidaciones o liquidaciones correspondientes:

- al Impuesto sobre el Valor Añadido,
- al Impuesto sobre Sociedades,
- al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,
- al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,
- a las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Impuesto sobre Sociedades sobre rendimientos del trabajo y actividades empresariales y profesionales,
- a las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario,
- a las retenciones e ingresos a cuenta sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles,
- a las retenciones sobre ganancias patrimoniales y
- a las retenciones e ingresos a cuenta sobre premios.

Señalados los créditos y deudas que pueden ser objeto del sistema de compensación, se especifican situaciones en que de encontrarse en ellos los créditos o las deudas, no podrán entrar a formar parte del sistema de compensación. Estos supuestos o situaciones son las siguientes:

a.- Deudas que procedan de autoliquidaciones presentadas fuera del período voluntario de declaración.

b.- Créditos correspondientes a devoluciones que hayan sido reconocidas por la Administración tributaria y que por lo tanto van a ser inmediatamente ingresadas en la cuenta del interesado.

c.- Deudas o créditos que deriven de liquidaciones que tienen su origen en actas de Inspección o en procedimientos sancionadores.

d.- Deudas o créditos incursas en procedimientos especiales de revisión o de resolución de recurso de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo, mientras duren los respectivos procedimientos.

e.- Deudas o créditos que se hayan incluido en otra solicitud de compensación, de cesión o de cualquier otro procedimiento de recaudación tributaria. Ahora bien, como excepción, se puede solicitar la compensación de las deudas en período voluntario que se encuentren incursas en un procedimiento de aplazamiento o fraccionamiento tributario, si bien en este supuesto se producen los siguientes efectos:

- La solicitud de compensación implicará la renuncia al aplazamiento o fraccionamiento que exista sobre la deuda tributaria, debiéndose de ingresar, en su caso, la parte de deuda no cubierta por el crédito tributario. Esto es, sobre la parte no cubierta por el crédito no es posi-

ble solicitar aplazamiento o fraccionamiento. En definitiva, se deshace el aplazamiento o fraccionamiento, se introduce la deuda pendiente recalculada en el sistema de compensación de cuenta corriente tributaria y, en su caso, se procede a ingresar el importe de la deuda no cubierto con el crédito.

- La garantía que se haya aportado en el procedimiento de aplazamiento o fraccionamiento se mantendrá hasta el momento en que se proceda a la extinción íntegra de la deuda que originó la prestación de la garantía.

5.- Límite máximo de compensación

Las deudas tributarias que el obligado tributario puede solicitar a compensar no pueden superar el 80% del crédito tributario. Por lo tanto, no entra en el sistema de compensación todo el crédito tributario, sino únicamente el 80%, el resto no forma parte de este sistema de compensación. De esta forma si un obligado tributario tiene una deuda de 100 y un crédito de 100, éste se convierte en 80 e efectos de este sistema de compensación y deberá proceder al ingreso de 20.

¿Qué sucede si la deuda tributaria supere el 80% del crédito tributario? En este caso, tal como se acaba de señalar, debe procederse al ingreso de la diferencia y este ingreso debe realizarse de forma directa e inmediata, sin que quepa la posibilidad de solicitar sobre dicha diferencia aplazamiento o fraccionamiento de pago ni ninguna otra forma de extinción de la deuda tributaria.

¿Y si la deuda tributaria cuya compensación se pretende a través de este sistema se encontraba ya aplazada o fraccionada y el crédito tributario, en los términos señalados, no alcanza a cubrirla en su totalidad? La respuesta es la misma que la señalada anteriormente, esto es, debe realizarse el ingreso de forma directa e inmediata, sin que quepa la posibilidad de solicitar sobre dicha diferencia aplazamiento o

fraccionamiento de pago ni ninguna otra forma de extinción de la deuda tributaria.

6.- Orden de las deudas tributarias en orden a su compensación

El sistema de compensación que se comenta imputa los créditos a las deudas de acuerdo con un determinado orden. Esto es, el obligado tributario no decide qué deudas tributarias se compensan con los créditos, sino que la imputación viene pre-determinada por el Decreto Foral. Así, los créditos se compensan con las deudas de acuerdo con el siguiente orden:

- en primer lugar, las correspondientes a las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Impuesto sobre Sociedades sobre rendimientos del trabajo y actividades empresariales y profesionales, así como las correspondientes a retenciones e ingresos a cuenta sobre premios.
- en segundo lugar, las correspondientes a las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario;
- en tercer lugar, las correspondientes a las retenciones e ingresos a cuenta sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles;
- en cuarto lugar, las correspondientes al Impuesto sobre Sociedades;
- en quinto lugar, las correspondientes al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados;
- en sexto lugar, las correspondientes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones;
- en séptimo lugar, las correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido; y

- en último lugar, las correspondientes a retenciones sobre ganancias patrimoniales, excluidas las relativas a los premios (que se compensan en primer lugar, tal como se ha indicado).

Si dentro de un mismo grupo de los acabados de citar existen varias deudas tributarias se compensarán las deudas con fecha de vencimiento más antigua.

7.- Procedimiento de compensación mediante el sistema de cuenta corriente tributaria

a.- Solicitud

Respecto de los créditos y las deudas anteriormente señalados que pueden formar parte de este sistema de compensación se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos previos:

- Los créditos y deudas que procedan de autoliquidaciones deben presentarse por vía telemática, siempre que esta posibilidad esté prevista en la normativa y se encuentre operativa para los obligados tributarios.

- Así mismo se precisará que el obligado tributario haya manifestado en la autoliquidación con resultado a ingresar su intención de proceder a la compensación de la deuda tributaria a través de este mecanismo.

Para acogerse al sistema de compensación será necesario que el obligado tributario haya presentado, con anterioridad a la solicitud de aplicación de dicho sistema, una autoliquidación con resultado a devolver o disponer de un crédito procedente de una liquidación con resultado a devolver.

El procedimiento para solicitar la compensación es el siguiente:

- Se inicia mediante la presentación de la autoliquidación que genera la deuda tributaria que se pretende compensar con el crédito. Tal

como se ha indicado anteriormente esta autoliquidación debe presentarse dentro del plazo voluntario establecido en la legislación.

- A continuación, el obligado tributario debe presentar una solicitud, en la que deberá identificar el crédito y las deudas para las que solicita la aplicación del sistema de cuenta corriente tributaria. A este respecto hay que tener en cuenta que las deudas a incluir en el sistema de compensación son las que anteriormente se han relacionado y, además, estas deudas tienen un determinado orden de imputación, tal como también se ha indicado.

Esta solicitud deberá presentarse por vía telemática y el plazo para su presentación es diferente en función de que se trate de una deuda procedente de una autoliquidación o de una liquidación. Así:

- Si se trata de una autoliquidación, la solicitud se debe presentar con posterioridad a su presentación y como máximo dentro de los cuatro días naturales siguientes a la finalización del período voluntario de presentación de la misma.

- En el caso de que se trate de una liquidación la solicitud deberá presentarse dentro del plazo para efectuar el pago en período voluntario.

b.- Ampliación, anulación y renuncia

b.1.- Ampliación

El obligado tributario, también por vía telemática, podrá ampliar la solicitud de compensación pidiendo la inclusión de nuevas deudas tributarias siempre que no se haya acordado la devolución del crédito y, lógicamente, que se cumplan los requisitos establecidos para este tipo de compensación, entre ellos que exista crédito tributario con el que compensar las deudas.

b.2.- Anulación

Igualmente, el obligado tributario podrá anular la solicitud de compensación hasta el momento en que la misma sea aceptada a trámite. La anulación, que también se deberá efectuar por vía telemática, originará, caso de que procedan por aplicación de la normativa general, el devengo de los correspondientes intereses de demora.

b.3.- Renuncia

Una vez admitida a trámite la solicitud de compensación, el obligado tributario podrá renunciar a la misma, lo que originará, en su caso, el devengo de los correspondientes intereses de demora.

c.- Tramitación de la solicitud

Recibida por la Diputación Foral de Álava la solicitud de compensación será tramitada y, tras comprobar que se reúnen los requisitos establecidos por la normativa, serán resueltas favorablemente.

Caso contrario, esto es, en el caso de que no se cumplan los requisitos establecidos en la normativa, la Administración Foral resolverá de forma negativa la solicitud presentada por el obligado tributario. En especial, esta denegación procederá cuando:

a.- Entre el momento de la solicitud y el de su admisión a trámite se haya producido el incumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte del obligado tributario.

b.- Entre el momento de la solicitud y el de su admisión a trámite se haya producido el reconocimiento por parte de la Administración tributaria del crédito que se oferta en la compensación o se ha producido la devolución efectiva del crédito.

c.- No se produzca el ingreso de la diferencia entre la deuda tributaria y el crédito, en los términos indicados anteriormente.

8.- Anulación de oficio

Cuando se produzca un acto de liquidación sobre la autoliquidación o liquidación que se relacione con la deuda tributaria objeto de compensación, la Administración procederá a la anulación de oficio de la solicitud de compensación referida a dicha deuda tributaria, salvo que, en aplicación de lo dispuesto en el Decreto Foral que se comenta, pueda solicitarse de nuevo la compensación o ampliación.

La anulación de oficio incluirá los intereses de demora correspondientes.

9.- Interés de demora

La característica fundamental de este sistema de compensación es que la deuda tributaria objeto del mismo no devengará intereses de demora siempre que la Administración tributaria acceda a la solicitud formulada por el obligado tributario y, tras los trámites oportunos, se reconozca el crédito a favor del obligado tributario por el mismo importe solicitado para atender a la deuda tributaria objeto de la solicitud de compensación.

Por lo tanto, si un obligado tributario tiene una deuda de 100 y un crédito de 100, resulta que deberá ingresar 20 –ya que el crédito se computa en el 80%-. Si la Administración tributaria, tras las comprobaciones oportunas, procede a reconocer una devolución por importe de 80, se extinguirá la deuda tributaria de 80 que estaba pendiente de ingreso, no devengándose intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la fecha de vencimiento de la deuda tributaria y el momento de reconocimiento de la devolución.

Ahora bien, sí se devengarán intereses de demora en los siguientes supuestos:

a.- En el caso de que al realizarse la comprobación por parte de la Administración

tributaria de las autoliquidaciones con resultado a devolver resultaran unas cantidades inferiores a las solicitadas. En este caso, se procederá a liquidar la devolución si bien se devengarán los correspondientes intereses de demora calculados desde el vencimiento de la deuda tributaria cuya compensación se ha solicitado.

b.- Cuando se produzca la anulación de oficio o a instancia del obligado tributario de la solicitud de compensación. Los intereses de demora se calcularán desde el vencimiento de la deuda tributaria cuya compensación se ha solicitado.

c.- Cuando la deuda tributaria sobre la que se solicita la compensación se encuentre incurso en un procedimiento de aplazamiento o fraccionamiento de pago. En este caso se devengarán los correspondientes intereses de demora desde el momento del vencimiento de la deuda hasta el momento de la solicitud de compensación.

d.- Cuando la Administración tributaria proceda a la compensación de oficio de deudas tributarias, bien porque éstas se encuentren en período ejecutivo, bien porque éstas se encuentren aplazadas o fraccionadas. Los correspondientes intereses de demora se calcularán desde el vencimiento de la deuda cuya compensación se ha solicitado.

e.- En los supuestos que proceda el devengo de intereses de demora de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria.

10.- Efectos sobre las deudas y créditos tributarios

Este sistema de compensación produce los siguientes efectos respecto de las deudas y los créditos:

a.- La solicitud de compensación suspende el inicio del período ejecutivo de las deudas tribu-

tarias para las que el obligado tributario haya solicitado la aplicación de dicho sistema.

b.- Las deudas y créditos se extinguirán por compensación en el momento en que se produzca el reconocimiento del crédito a favor del obligado tributario.

III.- CESIÓN DE CRÉDITOS PARA LA CANCELACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA DE OTRO OBLIGADO TRIBUTARIO

1.- Objeto

La segunda parte del Decreto Foral 43/2011, de 31 de mayo, objeto del presente comentario regula el supuesto siguiente: un obligado tributario presenta una autoliquidación con resultado a devolver (o se le ha practicado una liquidación con resultado a devolver, siempre que se solicite la cesión antes del reconocimiento del crédito por parte de la Administración)) y solicita que el importe de ésta que pueda ser reconocido por la Administración tributaria se destine a la cancelación de la deuda tributaria de otro obligado tributario.

Al igual que en el caso anterior, se puede afirmar que esta compensación requiere:

a.- Los créditos y las deudas de naturaleza tributaria que entran en juego en este sistema de cesión no son todos los que contempla el sistema tributario, sino únicamente los que más adelante se van a detallar.

b.- La compensación a través de este mecanismo tiene sus propias reglas y por lo tanto la misma se efectúa en los términos establecidos en la regulación que ahora se examina.

2.- Incompatibilidades

La aplicación del sistema de cesión del crédito tributario será incompatible, en re-

lación con las deudas y créditos acogidos al mismo, con:

a.- los procedimientos de compensación a instancia del obligado tributario establecidos con carácter general en el sistema tributario,

b.- los procedimientos de aplazamiento y fraccionamiento del pago y de cuenta aplazamiento,

c.- con la condonación y

d.- con la compensación a través de cuenta corriente a que se ha hecho referencia anteriormente.

Esta incompatibilidad se extiende a la totalidad del crédito o de la deuda tributaria que forme parte, aunque sea sólo parcialmente, del sistema de cesión de créditos para la cancelación de la deuda tributaria de otro obligado tributario.

Ahora bien, al igual que se ha señalado anteriormente, este sistema de compensación a través de cesión de crédito a otro obligado tributario sí es compatible con la compensación de oficio que pueda llevar a cabo la Administración tributaria en aplicación de la normativa que a tal efecto se contiene en la Norma Foral General Tributaria (artículo 72) y en su normativa de desarrollo.

3.- Requisitos de los obligados tributarios

En este sistema de compensación por cesión del crédito tributario intervienen dos obligados tributarios: el que cede el crédito y el que se beneficia de la cesión.

Pues bien, el obligado tributario que cede el crédito debe reunir los siguientes requisitos:

a.- Encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Este concepto es el mismo que se ha señalado anterior-

mente al analizar la compensación a través del sistema de cuenta corriente tributaria.

b.- No estar incurso en un procedimiento de concurso de acreedores.

En cambio, el obligado tributario beneficiario de la cesión únicamente se le requiere que no se encuentre incurso en un procedimiento de concurso de acreedores.

4.- Créditos objeto de cesión

No todos los créditos tributarios pueden ser objeto de cesión, ya que únicamente pueden ser objeto de la misma los procedentes de autoliquidaciones o liquidaciones correspondientes:

a.- al Impuesto sobre el Valor Añadido y

b.- al Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, no podrán ser objeto de cesión los créditos siguientes:

a.- Los correspondientes a devoluciones que hayan sido reconocidas por la Administración tributaria.

b.- Los créditos que se hayan incluido en otra solicitud o procedimiento tanto de compensación como de cualquier otro procedimiento de recaudación tributaria.

c.- Los créditos correspondientes a devoluciones reconocidas en procedimientos especiales de revisión o en resolución de recursos y reclamaciones.

d.- Los créditos incurso en procedimientos especiales de revisión o de recursos o reclamaciones (recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y recurso contencioso-administrativo), mientras duren los respectivos procedimientos.

5.- Deudas beneficiarias de la cesión del crédito

Las deudas tributarias sobre las que otro obligado tributario solicita la cesión del crédito deben proceder de autoliquidaciones o liquidaciones correspondientes:

- al Impuesto sobre el Valor Añadido,
- al Impuesto sobre Sociedades,
- al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,
- al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,
- a las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Impuesto sobre Sociedades sobre rendimientos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales,
- a las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario,
- a las retenciones e ingresos a cuenta sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles,
- a las retenciones sobre ganancias patrimoniales y
- a las retenciones e ingresos a cuenta sobre premios.

Esto es, existe similitud de esta materia con la contenida para el caso de compensación a través de la cuenta corriente tributaria de deudas y créditos del mismo obligado tributario.

Ahora bien, no podrán ser objeto de compensación las deudas siguientes:

a.- Que deriven de liquidaciones que procedan de acta de Inspección o sean consecuencia de un procedimiento sancionador.

b.- Que se encuentren incursas en procedimientos especiales de revisión o de resolución de recurso de reposición, reclamación económico-administrativa o recurso contencioso-administrativo, mientras duren los respectivos procedimientos.

c.- Que se hayan incluido en otra solicitud tanto de compensación, como de cesión, como de cualquier otro procedimiento de recaudación tributaria. Ahora bien, se podrá ceder el crédito respecto de deudas en período voluntario que se encuentren incursas en un procedimiento de aplazamiento o fraccionamiento tributario, si bien en este supuesto se producen los siguientes efectos:

- La solicitud de compensación implicará la renuncia al aplazamiento o fraccionamiento que exista sobre la deuda tributaria, debiéndose ingresar, en su caso, la parte de deuda no cubierta por el crédito tributario.
- La garantía que se haya aportado en el procedimiento de aplazamiento o fraccionamiento se mantendrá hasta el momento en que se proceda a la extinción total de la deuda que originó la prestación de la garantía.

6.- Límite máximo de compensación

La cantidad de crédito que puede ser objeto de cesión a través de este sistema es el 80% del mismo. O dicho de otra forma, la cesión del obligado tributario no puede superar el 80% del crédito tributario.

¿Qué sucede si la deuda tributaria supere el 80% del crédito tributario?. En este caso, el obligado tributario titular de la deuda tributaria deberá proceder al ingreso de la diferencia y este ingreso debe realizarse de forma directa e inmediata, sin que sea posible solicitar sobre dicha diferencia aplazamiento o fraccionamiento de pago ni

ninguna otra forma de extinción de la deuda tributaria.

¿Y si la deuda tributaria cuya compensación se pretende a través de este sistema se encontraba ya aplazada o fraccionada y el crédito tributario no alcanza a cubrirla en su totalidad?. La respuesta es la misma que la señalada anteriormente, esto es, debe realizarse el ingreso de forma directa e inmediata, sin que quepa la posibilidad de solicitar sobre dicha diferencia aplazamiento o fraccionamiento de pago ni ninguna otra forma de extinción de la deuda tributaria.

7.- Procedimiento de compensación mediante el sistema de cesión del crédito

a.- Solicitud

Respecto de los créditos y las deudas anteriormente señalados que pueden formar parte de este sistema de compensación se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos previos:

- Los créditos y deudas que procedan de autoliquidaciones deben presentarse por vía telemática, siempre que esta posibilidad esté prevista en la normativa y se encuentre operativa para los obligados tributarios.

- Para acogerse a este sistema de compensación será necesario que el obligado tributario (el cedente del crédito) haya presentado, con anterioridad a la solicitud de cesión, una autoliquidación con resultado a devolver o disponer de un crédito procedente de una liquidación con resultado a devolver.

Así mismo se precisará que el otro obligado tributario, beneficiario de la cesión, haya manifestado en la autoliquidación con resultado a ingresar su intención de proceder a la compensación de la deuda tributaria a través de este sistema.

El procedimiento para solicitar la compensación a través de este sistema de cesión es el siguiente:

- Se inicia mediante la presentación de la autoliquidación que genera la devolución que se pretende ceder.

- A continuación, el obligado tributario debe presentar una solicitud, en la que deberá identificar al obligado tributario al que cede el crédito, el crédito que se cede y el porcentaje del mismo que se cede. A este respecto hay que tener en cuenta que las deudas a incluir en este sistema de cesión son las que anteriormente se han relacionado, si bien en este caso, y a diferencia el sistema de cuenta corriente tributaria, estas deudas no tienen un determinado orden de elección.

Esta solicitud debe presentarse por vía telemática y el plazo para su presentación es diferente en función de que se trate de una devolución procedente de una autoliquidación o de una liquidación. Así:

- Si se trata de una autoliquidación, la solicitud se debe presentar con posterioridad a su presentación y como máximo dentro de los cuatro días naturales siguientes a la presentación de la misma

- En el caso de que se trate de una liquidación con resultado a devolver, la solicitud deberá presentarse antes del reconocimiento, por parte de la Administración, del crédito.

- El obligado tributario beneficiario de la cesión debe completar la solicitud, a través de vía telemática, indicando la deuda que pretende compensar a través de este sistema de cesión. Este complemento de la solicitud del cedente debe efectuarse en el plazo de los diez días naturales a contar desde la solicitud formulada por el obligado tributario que cede el crédito.

b.- Modificación, anulación, y renuncia

b.1.- Modificación

En este caso no es posible que el obligado tributario modifique su solicitud. En efecto, el Decreto Foral que se comenta señala expresamente que no cabe la modificación de la solicitud presentada por los obligados tributarios.

b.2.- Anulación

El obligado tributario podrá anular la solicitud de cesión hasta el momento en que la misma sea aceptada a trámite. La anulación, que también se deberá efectuar por vía telemática, originará, caso de que procedan por aplicación de la normativa general, el devengo de los correspondientes intereses de demora, que deberán ser abonados por el obligado tributario beneficiario de la cesión que ahora se anula.

b.3.- Renuncia

Una vez admitida a trámite la solicitud de cesión, el obligado tributario que ha cedido el crédito podrá renunciar a la misma, lo que originará, en su caso, el devengo de los correspondientes intereses de demora que deberán ser abonados por el obligado tributario beneficiario de la cesión que ahora se anula.

c.- Tramitación de la solicitud

Las solicitudes de cesión serán tramitadas por la Administración tributaria y si se reúnen los requisitos establecidos por la normativa, serán resueltas favorablemente.

Se resolverá negativamente la solicitud cuando los obligados tributarios no cumpla con los requisitos establecidos en la normativa y en especial cuando:

a.- Entre el momento de la solicitud y el de su admisión a trámite se haya producido el in-

cumplimiento por parte del cedente de sus obligaciones tributarias.

b.- Entre el momento de la solicitud y el de su admisión a trámite se haya producido el reconocimiento por parte de la Administración tributaria del crédito que se solicita compensar o se ha producido la devolución efectiva del crédito.

c.- Entre el momento de la solicitud y el de su admisión a trámite se haya producido un acto de liquidación sobre la autoliquidación o liquidación que se corresponda con la deuda tributaria. En este caso, el obligado tributario que haya cedido su crédito podrá solicitar de nuevo la compensación si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa.

d.- No se produzca el pago de la diferencia entre la deuda tributaria cuya compensación se pretende y el crédito ofertado, en los términos señalados anteriormente.

8.- Anulación de oficio

Cuando se produzca un acto de liquidación sobre la autoliquidación o liquidación que se relacione con la deuda tributaria objeto de compensación, la Administración procederá a la anulación de oficio de la cesión, referida a dicha deuda tributaria, debiendo el obligado tributario proceder al ingreso de la misma, con los correspondientes intereses de demora, salvo que, en aplicación de lo dispuesto en el presente Decreto Foral pueda volver a serle aplicable el sistema de cesión del crédito.

Los intereses de demora deben ser satisfechos por el beneficiario de la cesión.

9.- Interés de demora

No se devengarán intereses procedentes de la deuda tributaria sobre la que se ha efectuado la cesión siempre que la Admi-

nistración tributaria acceda a la solicitud formulada por el obligado tributario y, tras los trámites oportunos, se reconozca el crédito a favor del obligado tributario y su aplicación al tercero, por el mismo importe cedido.

Ahora bien, sí se devengarán intereses de demora, que deberá satisfacer el obligado tributario beneficiario de la cesión del crédito, en los siguientes casos:

a.- En el caso de que al realizar la comprobación por Administración tributaria de las autoliquidaciones con resultado a devolver resultaran unas cantidades inferiores a las declaradas. Los intereses de demora se calcularán desde el vencimiento de la deuda tributaria.

b.- Cuando se produzca la anulación de oficio o a instancia del obligado tributario de la solicitud de compensación. Los intereses de demora se calcularán desde el vencimiento de la deuda tributaria.

c.- Cuando la deuda tributaria sobre la que se solicita la compensación se encontrase incurso en un procedimiento de aplazamiento o fraccionamiento de pago. En este caso se devengarán los correspondientes intereses de demora desde el momento del vencimiento de la deuda hasta el momento de la solicitud de compensación.

d.- Cuando la Administración tributaria proceda a la compensación de oficio de deudas tributarias, bien porque éstas se encuentren en período ejecutivo, bien porque éstas se encuentren aplazadas o fraccionadas. Los correspondientes intereses de demora se calcularán desde el vencimiento de la deuda.

e.- En los supuestos que proceda el devengo de intereses de demora de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria.

10.- Efectos sobre las deudas y créditos tributarios

Este sistema de compensación a través de la cesión de créditos produce los siguientes efectos respecto de las deudas y los créditos:

a.- La solicitud de compensación suspende el inicio del período ejecutivo de las deudas tributarias para las que se haya solicitado la aplicación de dicho sistema.

b.- Las deudas y créditos se extinguirán por compensación en el momento en que se produzca el reconocimiento del crédito a favor del obligado tributario. Ahora bien, en el supuesto de que el cedente tenga deudas tributarias propias, el crédito tributario se aplicará en primer lugar a la compensación de oficio realizada por la Administración tributaria y en segundo lugar, a la compensación a través de este sistema de compensación por cesión de créditos. El importe que, en su caso, sobrase se aplicará a compensar la deuda del cesionario, devengándose los correspondientes intereses que deberá satisfacer el obligado tributario beneficiario de la cesión.

EL GRAVAMEN SOBRE LOS DOCUMENTOS NOTARIALES: TERRITORIO COMÚN VERSUS TERRITORIOS FORALES DEL PAÍS VASCO

LOURDES SERNA BLANCO(*)

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un impuesto indirecto, real, objetivo e instantáneo.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados grava:

- Las transmisiones patrimoniales onerosas.
- Las operaciones societarias.
- Los actos jurídicos documentados.

Dentro de esta tercera modalidad, se someten a gravamen actos jurídicos, pero documentados en tres tipos de documentos distintos, que son los documentos notariales, los documentos mercantiles y los documentos administrativos.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se configura como un tributo cedido a las Comunidades Autónomas de Régimen Común. La cesión comprende no solo el rendimiento que se obtenga y corresponda a cada Comunidad Autónoma sino además la atribución de capacidad normativa y competencias de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

La capacidad normativa atribuida a las Comunidades Autónomas de Régimen Común implica que junto a la normativa estatal básica se aplique la normativa autonómica correspondiente, dando como resultado una normativa aplicable mixta.

Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de Régimen Común en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados son:

- a) Tipos de gravamen en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
- b) Tipos de gravamen en la submodalidad documentos notariales de la modalidad AJD.
- c) Deducciones y bonificaciones en la cuota en la modalidad TPO y en la submodalidad documentos notariales de la modalidad AJD.²

En la Comunidad Autónoma Vasca es un impuesto concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias y en los documentos mercantiles, lo que significa que los Territorios Forales de la Comunidad Autónoma tienen plena capacidad normativa aplicándose la normativa autonómica salvo en los supuestos excluidos citados.

El objeto de este trabajo es el análisis del gravamen de los documentos notariales señalando las diferencias que existen entre la normativa aplicable en Territorio Común, para lo cual se analizará la normativa estatal y la aplicable en cada una de las Comunidades Autónomas de Régimen Común ya que como se ha señalado existe capacidad normativa en relación a los tipos de gravamen y a las deducciones y bonifica-

(*) Profesora Titular de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad del País Vasco

² La capacidad normativa en las deducciones y bonificaciones en cuota es limitada en el sentido de que deben aplicarse en segundo lugar de las estatales, es decir respecto de supuestos donde no es de aplicación un beneficio estatal, el beneficio fiscal autonómico sea superior o quede supeditado a menos requisitos.

ciones en cuota en la submodalidad documentos notariales de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, y la existente en los Territorios Forales de la Comunidad Autónoma Vasca ya que en la submodalidad documentos notariales de la modalidad AJD éstos tienen plena capacidad normativa.

II. EL HECHO IMPONIBLE DE LA SUBMODALIDAD DOCUMENTOS NOTARIALES DE LA MODALIDAD ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Por el concepto documentos notariales se gravan las escrituras, actas y testimonios notariales.³

En Territorio Común, las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario (cuota fija). Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

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, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos Transmisiones Patrimoniales Onerosas Y Operaciones Societarias, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en 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, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma (cuota variable).

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 %, en cuanto a tales actos o contratos.⁴

Por el mismo tipo a que se refiere el apartado anterior y mediante la utilización de efectos timbrados tributarán las copias de las actas de protesto.

En los Territorios Forales del País Vasco, el hecho imponible se configura de manera idéntica a la de Territorio Común, siendo la única diferencia la cuantía de la cuota fija, que frente a los 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio⁵, en Álava ésta es de 0,300506 euros por folio y en Gipuzkoa y Bizkaia es de 0,150253 euros y 0,15 euros por folio respectivamente.⁶

En lo que respecta a la cuota variable en los Territorios Forales del País Vasco el gravamen por ésta se produce en idénticas situaciones que en Territorio Común siendo el tipo impositivo aplicable el 0,50%, por lo que salvo que las Comunidades Autónomas de Régimen Común hayan aprobado otro distinto coincidirá con el previsto en la normativa estatal.

³ Artículo 28 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, norma de rango legal básica aplicable en Territorio Común, artículo 53 de la Norma Foral 11/2003, de 3 de marzo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, artículo 40 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados y artículo 26 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, normas de rango legal básicas aplicables respectivamente en los Territorios Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

⁴ Artículo 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁵ Artículo 56 de la Norma Foral 11/2003, de 3 de marzo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁶ Artículo 29 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y artículo 43 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respectivamente.

III. APLICACIÓN DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS EN MATERIA DE TIPOS IMPO- SITIVOS APLICABLES A LA CUOTA GRADUAL

III.1. COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

Andalucía⁷

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 0,3% para escrituras que documenten adquisiciones de inmuebles destinados a vivienda habitual y la constitución de préstamos para dichas adquisiciones, que sean viviendas protegidas, por menores de 35 años o personas con discapacidad con grado de minusvalía igual o superior al 33% siempre que concurren los siguientes requisitos:

- a) Para el caso de adquisición de vivienda, que el inmueble adquirido tenga un valor real no superior a 130.000 euros.
- b) Para el caso de constitución de préstamo hipotecario, que el valor del principal del préstamo no supere esta cantidad.

- 2% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

- 0,1% para escrituras que formalicen la constitución y cancelación de derechos reales de garantía, cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

⁷ Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos modificado por Decreto Ley 4/2010, de 6 de julio y por Ley 11/2010, de 3 de diciembre.

Aragón⁸

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 1,5% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

- 0,3% para escrituras que documenten adquisiciones de inmuebles destinados a vivienda habitual por familias numerosas siempre que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que dentro del plazo comprendido entre los dos años anteriores y los dos años posteriores a la compra se proceda a la venta de la anterior vivienda habitual, salvo que el inmueble adquirido se anexe al anterior.
- b) Que la superficie útil de la vivienda sea superior en más de un 10% a la superficie de la vivienda anterior.
- c) Que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la parte de la base imponible del ahorro constituida por los rendimientos del capital mobiliario, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendiente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de todas las personas que vayan a habitar la vivienda, no exceda

⁸ Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, modificado por las Leyes 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, 8/2007, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón y 11/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.

de 35.000 euros. Esta cantidad se incrementará en 6.000 euros por cada hijo que exceda del número de hijos que la legislación vigente exige como mínimo para alcanzar la condición legal de familia numerosa.

- 0,1 % para escrituras que documenten la constitución y modificación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

- 0,5% para escrituras otorgadas para formalizar la constitución de préstamos hipotecarios cuyo objeto sea la financiación de actuaciones protegidas de rehabilitación.

Asturias⁹

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 0,3% para escrituras que documenten la adquisición de viviendas y constitución de préstamos hipotecarios efectuados por beneficiarios de ayudas económicas percibidas de la Administración del Estado y de la Administración del Principado de Asturias para la adquisición de vivienda habitual de protección pública no exenta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- 1,5% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

- 0,3% para escrituras y actas notariales que formalicen la declaración de obra nueva o la división horizontal de edificios destinados a viviendas en alquiler para vivienda habitual y para las escrituras y actas notariales que documenten la segunda o ulterior transmisión de una vivienda a una empresa a la que sean de

aplicación las Normas de adaptación del Plan general de contabilidad al sector inmobiliario.

Para la aplicación de este tipo reducido es requisito, en ambas situaciones que, dentro de los diez años siguientes a la finalización de la construcción o adquisición respectivamente, no se produzca cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que alguna vivienda no estuviera arrendada durante un periodo continuado de dos años.
- b) Que se realizara la transmisión de alguna de las viviendas.
- c) Que alguno de los contratos de arrendamiento se celebrara por menos de seis meses.
- d) Que alguno de los contratos de arrendamiento tuviera por objeto una vivienda amueblada y el arrendador se obligara a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hostelera, como restaurante, limpieza, lavado de ropa, etcétera.
- e) Que alguno de los contratos de arrendamiento se celebrara a favor de parientes, hasta el tercer grado inclusive, de los promotores, si éstos fueran personas físicas, o de los socios, consejeros o administradores, si la promotora fuera persona jurídica.

- 0,1% para las escrituras que documenten la constitución y cancelación de derechos reales de garantía, cuando el sujeto pasivo sea una Sociedad de Garantía Recíproca con domicilio social en el Principado de Asturias.

⁹ Ley del Principado de Asturias 6/2008, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Tributarias de acompañamiento a los presupuestos Generales para 2009.

Baleares¹⁰

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 1,5% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

- 0,5% para las escrituras y actas que documenten la adquisición de viviendas que vayan a constituir la habitual de jóvenes menores de 36 años, discapacitados con grado de minusvalía igual o superior al 65% y familias numerosas.

- 0,1% para escrituras que formalicen la constitución y la cancelación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en el territorio de las Illes Balears.

- 0,5% para escrituras que documenten la transmisión de solares y cesión del derecho de superficie para su construcción, las declaraciones de obra nueva y constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal o la primera transmisión entre vivos del dominio de viviendas, en relación a viviendas calificadas por la Administración como protegidas que no disfruten de exención.

Canarias¹¹

Tipo ordinario: 0,75%

Tipos especiales:

- 0,4% para escrituras que documenten la adquisición de un inmueble, o cuando se trate

de préstamos o créditos hipotecarios destinados a su financiación, siempre que se trate de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de familias numerosas, personas con discapacidad o menores de 35 años, así como cuando el inmueble constituya la primera vivienda habitual del contribuyente.

- 0,1% para escrituras que documenten la constitución y cancelación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Cantabria¹²

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 0,3% para escrituras que documenten la adquisición de viviendas o las promesas u opciones de compra sobre las mismas, que vayan a constituir la vivienda habitual de familias numerosas, personas con minusvalía o menores de 30 años y siempre que su valor no supere 300.000 euros.

- 0,3% en los actos y contratos relacionados con las transmisiones de viviendas de Protección Pública, cuyo valor no supere 300.000 euros, que no gocen de la exención prevista en el artículo 45 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- 0,15% para escrituras que documenten transmisiones de viviendas, cuyo valor no

¹⁰ Ley 6/2007, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y económico-administrativas.

¹¹ Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

¹² Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado modificado por Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero.

supere 300.000 euros, que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo, cuando éste sea una persona con minusvalía física, psíquica o sensorial que tenga la consideración legal de minusválida con un grado de disminución igual o superior al 65 % de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

- 1,5% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

- 0,3% para escrituras que protocolicen la adquisición de viviendas, cuyo valor no supere 300.000 euros, que vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente, siempre que se refieran a viviendas situadas en municipios con problemas de despoblación o de alta dispersión de la población, que se establecen en el artículo 1 apartado número tres de RDL 62/208 referido a la deducción de la cuota íntegra en el I.R.P.F.

Castilla-La Mancha¹³

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 0,5% para escrituras y actas notariales que documenten las transmisiones de inmuebles que tengan por objeto la adquisición de la primera vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que el valor real de la vivienda no exceda de 180.000 euros y se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que la adquisición se financie en más del 50 % mediante préstamo hipotecario sobre el inmueble adquirido, concedido por una entidad financiera y que la adquisición de la vivienda y la concertación del préstamo hipotecario se realicen en la misma fecha.

¹³ Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Medidas en materia de Tributos Cedidos.

b) Que el valor real de la vivienda sea igual o superior al valor asignado a la misma en la tasación realizada a efectos de la mencionada hipoteca.

- 0,5% para las escrituras y actas notariales que documenten los préstamos hipotecarios para la adquisición de la primera vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que el valor real de la vivienda no exceda de 180.000 euros y se cumplan las siguientes condiciones:

a) Concesión simultánea a la compraventa por una entidad financiera.

b) Su importe no exceda del valor declarado de la vivienda adquirida.

- 0,5% para las escrituras y actas notariales que documenten la promesa u opción de compra, incluida en el contrato de arrendamiento de la vivienda que constituya la residencia habitual del sujeto pasivo, siempre que tenga menos de 36 años y la vivienda se encuentre calificada dentro de alguna de las clases y tipos de viviendas con protección pública según la normativa de Castilla-La Mancha, y su ocupación se haga efectiva por el sujeto pasivo en un plazo no superior a un mes desde la fecha de celebración del contrato.

Castilla y León¹⁴

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 0,3% para las escrituras y actas notariales que documenten la adquisición de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual, así como la constitución de préstamos

¹⁴ Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos Cedidos por el Estado modificado por Leyes 17/2008, de 23 de diciembre y 10/2009, de 17 de diciembre.

y créditos hipotecarios para su adquisición, en los siguientes supuestos:

1. Cuando el adquirente sea titular de una familia numerosa siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que en el supuesto de ser titular de una vivienda, se proceda a su venta en el plazo máximo de un año.

b) Que la suma de las bases imponibles totales, menos el mínimo personal y familiar, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no supere los 37.800 euros, más 6.000 euros adicionales por cada miembro superior al mínimo para obtener la condición de familia numerosa.

2. Cuando el adquirente, o cualquiera de los miembros de su unidad familiar, tenga la consideración legal de persona con minusvalía en grado igual o superior al 65 %, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

a) Que en el supuesto de tener ya una vivienda, se proceda a su venta en el plazo máximo de un año desde la fecha de adquisición de la nueva.

b) Que la suma de las bases imponibles totales, menos el mínimo personal y familiar, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la unidad familiar no supere los 31.500 euros.

3. En las transmisiones de viviendas protegidas según la normativa de la Comunidad o calificadas por cualquier otra normativa como vivienda de protección pública, cuando no gocen de la exención en AJD, siempre que se trate de la primera vivienda de todos los adquirentes.

- 0,3% para las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la adquisición de viviendas que vayan a constituir la

vivienda habitual siempre que concurren simultáneamente las siguientes circunstancias:

a) Que todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto.

b) Que se trate de la primera vivienda de cada uno de los adquirentes.

c) Que la suma de las bases imponibles totales, menos el mínimo personal y familiar, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de todos los adquirentes no supere los 31.500 euros.

- 0,01% para escrituras y actas notariales que documenten la adquisición de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual siempre que concurren, simultáneamente, las siguientes circunstancias:

a) Cuando todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto.

b) Cuando se trate de la primera vivienda de cada uno de los adquirentes.

c) Cuando el inmueble que vaya a constituir la residencia habitual esté situado en uno de los municipios de la Comunidad de Castilla y León con menos de 10.000 habitantes o que tengan menos de 3.000 habitantes y que disten menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.

- 0,01% para escrituras y actas notariales que documenten la constitución de préstamos y créditos hipotecarios, para la adquisición de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

a) Que todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto.

b) Que se trate de la primera vivienda de cada uno de los adquirentes.

- 0,3% para escrituras que documenten la constitución de derechos reales de garantía cuyo sujeto pasivo sea una Sociedad de Garantía Recíproca que tenga su domicilio social en el ámbito de la Comunidad de Castilla y León.

- 1,5% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

Cataluña¹⁵

Tipo ordinario: 1,2%

Tipos especiales:

- 0,1% para las escrituras que documenten adquisiciones de viviendas declaradas protegidas, así como las que documenten préstamos hipotecarios otorgados para su adquisición.

- 0,1% para escrituras que formalicen la constitución y la modificación de derechos reales en favor de una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en Cataluña.

- 1,5% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

- 0,5% para escrituras que formalicen la constitución y la modificación de préstamos hipotecarios otorgados en favor de contribuyentes de treinta y dos años o menos o con una discapacidad acreditada igual o superior al 33%, para la adquisición de su vivienda habitual, siempre que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar en su última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas no exceda de 30.000 euros.

¹⁵ Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas modificada por Decreto Ley 3/2010, de 29 de mayo.

Extremadura¹⁶

Tipo ordinario: 1,15%

Tipos especiales:

- 0,1% para escrituras que documenten la constitución y cancelación de derechos reales de garantía cuyo sujeto pasivo sea una Sociedad de Garantía Recíproca, que desarrolle su actividad en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

- 0,4% para las escrituras que documenten la adquisición de inmuebles destinados a vivienda habitual del sujeto pasivo, así como la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, siempre que concurren los siguientes requisitos:

a) Que el valor real de la vivienda no supere los 122.606,47 euros.

b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del adquirente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta y siempre que la renta total anual de todos los miembros de la familia que vayan a habitar la vivienda no exceda de 30.000 euros anuales, incrementados en 3.000 euros por cada hijo que conviva con el adquirente. A los efectos de computar los rendimientos correspondientes, se equipara el tratamiento fiscal de los cónyuges con el de las parejas de hecho inscritas en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

- 2% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que

¹⁶ Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado modificado por Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

Galicia¹⁷

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 0,75% para las primeras copias de escrituras que documenten la primera adquisición de vivienda habitual o la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación.

- 2% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

- 0,1% para escrituras que documenten la constitución y cancelación de derechos reales de garantía cuyo sujeto pasivo sea una Sociedad de Garantía Recíproca, con domicilio social en Galicia.

- 0,3% para las primeras copias de escrituras que documenten la adquisición de vivienda habitual del contribuyente que sea miembro de familia numerosa o menor de 36 años.

Madrid¹⁸

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 0,2% para primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de viviendas de protección pública reguladas en la Ley 6/1997, de 8 de enero, de Protección Pública a la Vivienda de la Comuni-

dad de Madrid, con una superficie útil máxima de 90 metros cuadrados, que no cumplan los requisitos para gozar de la exención en esta modalidad del Impuesto y siempre que el adquirente sea persona física.

- 0,4% para primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de viviendas cuyo valor real sea igual o inferior a 120.000 euros y siempre que el adquirente sea persona física.

- 0,5% para primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de viviendas cuyo valor real sea igual o inferior a 180.000 euros y superior a 120.000 euros y siempre que el adquirente sea persona física.

- 1% para primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de viviendas cuyo valor real sea superior a 180.000 euros y siempre que el adquirente sea persona física.

- 0,4% para primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la constitución de hipoteca en garantía de préstamos para la adquisición de vivienda cuando el valor real del derecho que se constituya sea igual o inferior a 120.000 euros y siempre que el prestatario sea persona física.

- 0,5% para primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la constitución de hipoteca en garantía de préstamos para la adquisición de vivienda cuando el valor real del derecho que se constituya sea igual o inferior a 180.000 euros y superior a 120.000 euros y siempre que el prestatario sea persona física.

- 1% para primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la constitución de hipoteca en garantía de préstamos para la adquisición de vivienda cuando el valor real del derecho que se constituya sea igual o inferior a 180.000 euros y superior a 120.000 euros y siempre que el prestatario sea persona física.

¹⁷ Ley 3/2002, de 29 de abril, de Medidas de Régimen Fiscal y Administrativo, Ley 9/2003, de 23 de diciembre, de Medidas de Régimen Fiscal y Administrativo y Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009.

¹⁸ Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

do el valor real del derecho que se constituya sea superior a 180.000 euros y siempre que el prestatario sea persona física.

- 0,1% para primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la constitución y modificación de derechos reales de garantía a favor de sociedades de garantía recíproca con domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad de Madrid, así como para las documenten la alteración registral mediante posposición, igualación, permuta o reserva de rango hipotecarios cuando participen estas Sociedades de Garantía Recíproca.

- 1,5% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

Murcia¹⁹

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 1,5% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

- 0,1% para primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la constitución y modificación de derechos reales de garantía a favor de sociedades de garantía recíproca con domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad de Madrid, así como para las que documenten la alteración registral mediante posposición, igualación, permuta o reserva de rango hipotecarios cuando participen estas Sociedades de Garantía Recíproca.

- 0,1% para escrituras que documenten la primera transmisión de viviendas acogidas al Plan de Vivienda Joven de la Región de Murcia para adquirentes de 35 años o menores.

- 0,1% para escrituras que documenten préstamos hipotecarios, tanto de nueva constitución como subrogaciones, destinados a la financiación de la adquisición de viviendas acogidas al Plan de Vivienda Joven de la Región de Murcia para adquirentes de 35 años o menores. Este tipo de gravamen sólo será aplicable a la cantidad garantizada por el derecho real de hipoteca que, en ningún caso, puede superar el precio tasado o precio fijado por la Administración para las viviendas de protección pública o para las viviendas libres el 140% del precio máximo de venta existente para la vivienda de protección oficial.

En el caso de viviendas libres, para la aplicación de este tipo de gravamen (0,1%) deberán concurrir los siguientes requisitos:

- a) La vivienda deberá ser de nueva construcción y constituirá la vivienda habitual del adquirente. A estos efectos, para determinar la condición de vivienda habitual, se estará a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La vivienda quedará sujeta a las mismas condiciones que se establecen, en cuanto a su transmisión, para la vivienda de protección pública en su normativa propia.
- b) Los beneficiarios no podrán superar los requisitos máximos de renta que se establecen en la normativa reguladora del vigente Plan de Vivienda de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. La vivienda libre de nueva construcción no podrá superar el 140% del precio máximo de venta existente para la vivienda de protección oficial establecido en la normativa reguladora del vigente Plan de Vivienda de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.
- c) La vivienda no podrá superar los 90 m² útiles o los 120 m² útiles en el caso de familia numerosa.

¹⁹ Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos.

d) Que los beneficiarios no hayan podido acceder a viviendas de protección pública en las entidades de población señaladas en la normativa reguladora del vigente Plan de Vivienda de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

- 0,1% para las escrituras públicas que documenten préstamos hipotecarios, tanto de nueva constitución como subrogación con ampliación, destinados a la financiación de la adquisición de viviendas por sujetos pasivos de 35 años o menores. Este tipo de gravamen sólo será aplicable a la cantidad garantizada por el derecho real de hipoteca que en ningún caso puede superar los 150.000 euros.

Los requisitos para la aplicación de este tipo reducido son:

a) Que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual del sujeto pasivo. Para determinar la condición de vivienda habitual y el mantenimiento de esa condición, se estará a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que su base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 26.620 euros, siempre que la base imponible del ahorro no supere los 1.800 euros.

c) Que el valor real de la vivienda no supere los 150.000 euros.

- 0,1% para las escrituras públicas que documenten préstamos hipotecarios, tanto de nueva constitución como subrogación con ampliación, destinados a la financiación de la adquisición de viviendas por sujetos pasivos que tengan la consideración legal de familia numerosa.

Los requisitos para la aplicación de este tipo reducido son:

a) Que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual de

la familia. Para determinar la condición de vivienda habitual y el mantenimiento de esa condición, se estará a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que se consigne expresamente en el documento público que formalice la adquisición el destino de ese inmueble a vivienda habitual.

c) Que la suma de la base imponible general menos el mínimo personal y familiar de todas las personas que vayan a habitar la vivienda sea inferior a 44.000 euros, límite que se incrementará en 6.000 euros por cada hijo que exceda del mínimo para alcanzar la condición legal de familia numerosa.

- 0,1% para las escrituras públicas que documenten préstamos hipotecarios, tanto de nueva constitución como subrogación con ampliación, destinados a la financiación de la adquisición de viviendas por sujetos pasivos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65%. Este tipo de gravamen sólo será aplicable a la cantidad garantizada por el derecho real de hipoteca que en ningún caso puede superar los 150.000 euros.

Los requisitos para la aplicación de este tipo reducido son:

a) Que el inmueble adquirido tenga o vaya a tener la condición de vivienda habitual del sujeto pasivo. Para determinar la condición de vivienda habitual y el mantenimiento de esa condición, se estará a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que su base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 40.000 euros, siempre que la base imponible

nible del ahorro no supere los 1.800 euros.

c) Que el valor real de la vivienda no supere los 150.000 euros.

- 0,1% para las escrituras públicas que documenten la constitución y modificación de préstamos y créditos hipotecarios, afectos a una empresa individual o negocio profesional cuyo titular sea un trabajador por cuenta propia o autónomo, con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Este tipo de gravamen sólo podrá ser aplicado por los contribuyentes cuyo volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior no supere los límites establecidos en el artículo 31.1.30.b de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Rioja²⁰

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 0,5% para escrituras que documenten adquisiciones de viviendas para destinarlas a vivienda habitual por parte de los sujetos pasivos que sean familias numerosas (0,4% si el valor real de la vivienda es inferior a 150.253 euros).

- 0,5% para escrituras que documenten adquisiciones de viviendas para destinarlas a vivienda habitual por parte de los sujetos pasivos que sean menores de 36 años (0,4% si el valor real de la vivienda es inferior a 150.253 euros).

- 0,5% para escrituras que documenten adquisiciones de viviendas para destinarlas a vivienda habitual por parte de los sujetos pasivos cuya base imponible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, disminuida en el mínimo personal y familiar, no haya

sido superior, en el último periodo impositivo, al resultado de multiplicar el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) por 3,5. (0,4% si el valor real de la vivienda es inferior a 150.253 euros).

- 0,5% para escrituras que documenten adquisiciones de viviendas para destinarlas a vivienda habitual por parte de los sujetos pasivos que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33% (0,4% si el valor real de la vivienda es inferior a 150.253 euros).

- 1,5% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

-0,5% para escrituras que formalicen la adquisición de inmuebles que vayan a constituir el domicilio fiscal o centro de trabajo de sociedades mercantiles de jóvenes empresarios (0,4% si el valor real de la vivienda es inferior a 150.253 euros).

Los requisitos para la aplicación de este tipo reducido son:

a) Que la sociedad mercantil esté participada en su integridad por jóvenes menores de 36 años con domicilio fiscal en La Rioja siempre que el inmueble se destine a ser la sede de su domicilio fiscal o centro de trabajo durante al menos los cinco años siguientes a la adquisición y que se mantenga durante el mismo periodo la forma societaria de la entidad adquirente y su actividad económica. Los socios en el momento de la adquisición deberán mantener también durante dicho periodo una participación mayoritaria en el capital de la sociedad y su domicilio fiscal en La Rioja. Para no perder este beneficio fiscal, también será requisito necesario que durante el citado periodo de cinco años solo se incorporen como nuevos accionistas menores

²⁰ Ley 10/2010, de 16 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2011.

de 36 años con domicilio fiscal en La Rioja.

b) Constatación en el documento público en el que se formalice la compraventa la finalidad de destinarla a ser la sede del domicilio fiscal o centro de trabajo de la mercantil adquirente, así como la identidad de los socios de la sociedad y la edad y la participación de cada uno de ellos en el capital social.

- 0,3% para escrituras que formalicen la constitución de derechos reales de garantía cuyo sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca que tenga su domicilio fiscal en el ámbito de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Comunidad Valenciana²¹

Tipo ordinario: 1%

Tipos especiales:

- 0,1% para las escrituras que documenten adquisiciones de vivienda habitual.

- 0,1% para las escrituras que documenten la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de la vivienda habitual de una familia numerosa.

Los requisitos a cumplir para aplicar el tipo reducido son:

a) Que la adquisición tenga lugar dentro del plazo de los dos años siguientes a la fecha en que la familia del sujeto pasivo haya alcanzado la consideración legal de numerosa o, si ya lo fuere con anterioridad, en el plazo de los dos años siguientes al nacimiento o adopción de cada hijo.

b) Que, dentro del mismo plazo a que se refiere el párrafo anterior, se proceda a la venta de la anterior vivienda habitual. Este requisito no será de aplicación cuando la vivienda adquirida sea la primera vivienda habitual.

c) Que la superficie útil de la vivienda adquirida sea superior en más de un 10 % a la superficie útil de la vivienda anterior. Este requisito no será de aplicación cuando la vivienda adquirida sea la primera vivienda habitual.

d) Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del sujeto pasivo, su cónyuge, los descendientes y los ascendientes de los anteriores que convivan con ellos, así como de las demás personas que vayan a habitar en la vivienda, correspondiente al período impositivo inmediatamente anterior, con plazo de presentación vencido a la fecha del devengo, no exceda de 44.955 euros.

- 0,1% para las escrituras que documenten la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición por un discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 %, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 %, de su vivienda habitual (si hay más de un prestatario, el tipo reducido sólo se aplicará a la parte del préstamo en que el minusválido resulte prestatario).

²¹ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, modificada por las Leyes 14/2005, de 23 de diciembre, de la Generalitat, de Medidas Fiscales, de Gestión Financiera y Administrativa, y de Organización de la Generalitat, Ley 10/2006, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, 14/2007, de 26 de diciembre, de la Generalitat, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat, 16/2008, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat..

- 2% para escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA.

III.2 TERRITORIOS FORALES DEL PAÍS VASCO

Álava

El tipo ordinario de la cuota gradual aplicable a los documentos notariales es 0,5% sin que en ningún caso existan tipos especiales.

Bizkaia

El tipo ordinario de la cuota gradual aplicable a los documentos notariales es 0,5%, no existiendo tipos especiales.

Gipuzkoa

El tipo ordinario de la cuota gradual aplicable a los documentos notariales es 0,5%, sin que en ningún caso se apliquen tipos reducidos ni incrementados.

IV. APLICACIÓN DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS EN MATERIA DE BENEFICIOS FISCALES, BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES EN LA CUOTA APLICABLES A LA CUOTA GRADUAL

IV.1 COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

Normativa estatal

Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de Régimen Común se limitan al establecimiento de bonificaciones y deducciones en cuota. Los beneficios fiscales (exenciones) quedan establecidos por la normativa estatal, concretamente en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Estas bonificaciones y deducciones en la cuota sobre las que tienen competencia normativa no pueden implicar una modificación de los beneficios fiscales regulados por normas estatales, simplemente deben aplicarse en segundo lugar de las exenciones estatales y siempre que supongan una ampliación de dichos beneficios fiscales.

Los beneficios fiscales (exenciones) recogidos en la normativa estatal en cuanto al gravamen gradual son:

- Las primeras copias de escrituras que documenten préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de terrenos y solares para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial.

- Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial, siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

- Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.

- Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase.

- Las escrituras que documenten la operación de subrogación de préstamos hipotecarios.

- Las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo²² y la

²² Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.

- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA, cuando los mismos se concedan a los titulares de explotaciones prioritarias para la realización de planes de mejora y a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con el préstamo.

- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA, cuando los mismos se concedan a agricultores jóvenes o asalariados agrarios para facilitar su primera instalación de una explotación prioritaria.

Junto a las exenciones, la normativa estatal contempla una bonificación en la cuota gradual del 50% cuando el Registro en el que se deba proceder a la inscripción o anotación de los bienes o actos radique en Ceuta o Melilla.

Normativa autonómica

Las bonificaciones y deducciones en la cuota gradual se recogen a continuación:

Aragón²³

- Bonificación del 100% para las primeras copias de escrituras que documenten la modificación del método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras de

²³ Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos modificado por Leyes 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón y 12/2010, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.

los préstamos y créditos hipotecarios a que se refiere el apartado iv) del punto 2 del artículo 4 de La Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de los préstamos hipotecarios.

- Bonificación del 50% para las primeras copias de escrituras que documenten contratos de préstamo concedidos a microempresas autónomas.

La bonificación estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) La microempresa deberá tener la residencia fiscal en la Comunidad Autónoma de Aragón.

b) Al menos el 50 % del préstamo debe destinarse a la adquisición o construcción de elementos de inmovilizado material ubicados en la Comunidad Autónoma de Aragón afectos a una actividad económica. La puesta en funcionamiento de la inversión ha de producirse antes del transcurso de dos años desde la obtención del préstamo.

c) El inmovilizado material deberá mantenerse durante el plazo mínimo de cinco años, excepto que su vida útil fuera inferior.

d) Deberá constar en la escritura pública de formalización del préstamo el destino de los fondos obtenidos.

Castilla-La Mancha²⁴

- Bonificación del 99 % para las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la constitución y modificación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca que tenga su domicilio social en Castilla-La Mancha.

²⁴ Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Medidas en materia de Tributos Cedidos.

- Bonificación del 99% para las primeras copias de escrituras y actas notariales otorgadas a favor de las comunidades de regantes que tengan su domicilio fiscal en Castilla-La Mancha y que estén relacionados con obras que hayan sido declaradas de interés general.

- Bonificación del 100 % para las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten las operaciones recogidas en los artículos 9, 10, 11 y 13 de la Ley. 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Castilla y León²⁵

- Bonificación del 100 % para las primeras copias de escrituras que documenten la modificación del método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras de los préstamos hipotecarios a que se refiere el apartado IV del punto 2 del artículo 4 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, siempre que se trate de préstamos concedidos para la inversión en vivienda habitual. En ningún caso se aplicará esta bonificación a la ampliación o reducción del capital del préstamo o del crédito.

- Bonificación del 100 % para las primeras copias de escrituras que documenten la alteración del plazo, o la modificación de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, el método o sistema de amortización y de cualesquiera otras condiciones financieras de los créditos hipotecarios, siempre que se trate de créditos concedidos u obtenidos para la inversión en vivienda habitual. En ningún caso se aplicará esta bonificación a la ampliación o reducción del capital del préstamo o del crédito.

²⁵ Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado modificado por Ley 10/2009, de 17 de diciembre, de Medidas Financieras.

- Bonificación del 100% para las primeras copias de escrituras y actas notariales otorgadas a favor de las Comunidades de Regantes de la Comunidad de Castilla y León relacionados con obras que hayan sido declaradas de interés general.

Galicia²⁶

- Bonificación del 75% para las escrituras públicas otorgadas para formalizar la declaración de obra nueva o la división horizontal de edificios destinados a viviendas de alquiler.

La bonificación se entenderá concedida con carácter provisional y estará condicionada a que, dentro de los diez años siguientes a la finalización de la construcción, no se produzca cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que exista alguna vivienda que no estuviera arrendada durante un período continuado de dos años.

b) Que se realizara la transmisión de alguna de las viviendas.

c) Que alguno de los contratos de arrendamiento se celebrara por un período inferior a cuatro meses.

d) Que alguno de los contratos de arrendamiento tenga por objeto una vivienda amueblada y el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hostelera, como restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

e) Que alguno de los contratos de arrendamiento se celebrara a favor de personas que tengan la condición de parientes, hasta el tercer grado inclusive, con el promotor

²⁶ Leyes 7/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Régimen Administrativo y 9/2003, de 23 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas.

o promotores, si éstos fueran empresarios individuales, o con los socios, consejeros o administradores, si la promotora fuera persona jurídica.

- Bonificación del 50% para las escrituras que documenten transmisiones de terrenos para la construcción de parques empresariales y las agrupaciones, agregaciones, segregaciones o declaraciones de obra nueva que se realicen sobre fincas situadas en los mismos, siempre y cuando estos parques empresariales sean consecuencia del Plan de dinamización económica de Galicia previsto para las áreas de la Costa da Morte o de dinamización prioritaria de Lugo y Ourense.

- Bonificación del 50% para las escrituras y actas notariales que contengan los siguientes actos o contratos (transmisión de solares y cesión del derecho de superficie para su construcción, declaraciones de obra nueva y constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal y primera transmisión inter vivos del dominio de viviendas) relacionados con viviendas de protección autonómica que no gocen de exención.

Madrid²⁷

- Bonificación del 100% para escrituras que documenten la modificación del método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras de los préstamos hipotecarios a que se refiere el artículo 4.2, apartado IV, del punto 2 del artículo 4 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, siempre que se trate de préstamos concedidos para la inversión en vivienda habitual.

- Bonificación del 100% para escrituras que documenten la alteración del plazo, o la modi-

ficación de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, el método o sistema de amortización y de cualesquiera otras condiciones financieras de los créditos hipotecarios, siempre que se trate de créditos concedidos u obtenidos para la inversión en vivienda habitual.

- Bonificación del 100% para escrituras que documenten las operaciones de subrogación de créditos hipotecarios, siempre que la subrogación no suponga alteración de las condiciones pactadas o que se alteren únicamente las condiciones financieras a que se refiere el punto anterior, y que se trate de créditos concedidos u obtenidos para la inversión en vivienda habitual.

Murcia²⁸

- Bonificación del 100% para escrituras que documenten actos o contratos realizados por las comunidades de usuarios cuyo domicilio fiscal radique en la Región de Murcia definidas en la legislación de aguas, relacionados con contratos de cesión temporal de derechos al uso privativo de aguas públicas para uso exclusivo agrícola.

La Rioja²⁹

- Deducción del 100% para escrituras que documenten la alteración del plazo, o la modificación de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, el método o sistema de amortización y de cualesquiera otras condiciones financieras de los préstamos hipotecarios y créditos hipotecarios, siempre que se trate de préstamos o créditos concedidos u obtenidos para la inversión en vivienda habitual.

²⁷ Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

²⁸ Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos.

²⁹ Ley 10/2010, de 16 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2011.

Comunidad Valenciana³⁰

- Bonificación del 99,99% para las escrituras que documenten la adquisición de la vivienda habitual por no residentes en España con anterioridad al 1 de enero de 2008, que hubieran adquirido su residencia habitual en la Comunidad Valenciana con motivo de la celebración de la XXXIII Edición de la Copa del América, y que tengan la condición de miembros de las entidades que ostenten los derechos de explotación, organización y dirección de la citada Edición de la Copa del América o de las entidades que constituyan los equipos participantes.

Podrán aplicarse la misma bonificación en los supuestos de adquisición de la vivienda habitual los sujetos pasivos del impuesto, no residentes en España con anterioridad al 1 de enero de 2004, que hubieran adquirido su residencia habitual en la Comunidad Valenciana con motivo de la celebración de la XXXII Edición de la Copa del América, y que tengan la condición de miembros de las entidades que ostenten los derechos de explotación, organización y dirección de la XXXIII Edición de la Copa del América o de las entidades que constituyan los equipos participantes de la misma.

IV.2 TERRITORIOS FORALES DEL PAÍS VASCO**Álava³¹**

Los beneficios fiscales (exenciones) aplicables en el Territorio Foral de Álava son:

- Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la promoción, construcción o primera transmisión de viviendas de protección pública en cuanto

a gravamen sobre Actos jurídicos Documentados.

- La escritura notarial que documente la operación de subrogación, en los términos y con los requisitos y condiciones que se establecen en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

- Las primeras copias de escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, y la modificación se refiera a una o varias de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 4 de la citada Ley.

- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución o cancelación de derechos reales de hipoteca constituidas en garantía del pago de un préstamo o crédito, siempre que el mismo se destine a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual y ésta radique en territorio alavés.

- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten las operaciones de constitución, subrogación, novación modificativa y cancelación de hipotecas inversas en los términos previstos en la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria.

- Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la primera transmisión de viviendas.

³⁰ Ley 14/2007, de 26 de diciembre, de la Generalitat, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat.

³¹ Norma Foral 11/2003, de 3 de Marzo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Las escrituras públicas que documenten las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad regulados en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, de Modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa Tributaria con esta finalidad.

Las bonificaciones en la cuota previstas son:

- Sociedades Laborales: Bonificación del 99% para las escrituras que documenten la constitución de préstamos, incluidos los representados por obligaciones o bonos, siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social.

- Sociedades y Fondos de inversión mobiliaria: Bonificación del 95% para las escrituras que documenten la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral 3/1985, de 23 de marzo, de régimen Fiscal de las Sociedades de Inversión Mobiliaria y Fondos de Inversión.

Bizkaia³²

Los beneficios fiscales (exenciones) aplicables en el Territorio Foral de Bizkaia son:

- Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la promoción, construcción o primera transmisión de viviendas de protección pública en cuanto a gravamen sobre Actos jurídicos Documentados.

- Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos de reversión de patrimonios confiscados, bien sea directamente o bien mediante entidades interpuestas, siempre que, en este último supuesto, pueda acreditarse la

relación existente entre la persona física o jurídica titular del bien confiscado y la entidad interpuesta.

- La escritura notarial que documente la operación de subrogación, en los términos y con los requisitos y condiciones que se establecen en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

- Las primeras copias de escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, y la modificación se refiera a una o varias de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 4 de la citada Ley.

- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución o cancelación de derechos reales de hipoteca constituidas en garantía del pago de un préstamo o crédito, siempre que el mismo se destine a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten las operaciones de constitución, subrogación, novación modificativa y cancelación de hipotecas inversas en los términos previstos en la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria.

- Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la primera transmisión de viviendas.

³² Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados.

Gipuzkoa³³

Los beneficios fiscales (exenciones) aplicables en el Territorio Foral de Gipuzkoa son:

- Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la promoción, construcción o primera transmisión de viviendas de protección pública en cuanto a gravamen sobre Actos jurídicos Documentados.

- Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos de reversión de patrimonios confiscados, bien sea directamente o bien mediante entidades interpuestas, siempre que, en este último supuesto, pueda acreditarse la relación existente entre la persona física o jurídica titular del bien confiscado y la entidad interpuesta.

- La escritura notarial que documente la operación de subrogación, en los términos y con los requisitos y condiciones que se establecen en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

- Las primeras copias de escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, y la modificación se refiera a una o varias de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 4 de la citada Ley.

- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución o cancelación de derechos reales de hipoteca constituidas en garantía del pago de un préstamo o crédito, siempre que el mismo se destine a la

adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten las operaciones de constitución, subrogación, novación modificativa y cancelación de hipotecas inversas en los términos previstos en la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria.

- Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la primera transmisión de viviendas.

- Las escrituras públicas que documenten las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad regulados en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, de Modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa Tributaria con esta finalidad.

Las bonificaciones en la cuota previstas son:

- Sociedades Laborales: Bonificación del 99% para las escrituras que documenten la constitución de préstamos, incluidos los representados por obligaciones o bonos, siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social.

- Sociedades Laborales: Bonificación del 99% para las escrituras que documenten la transformación bien de otra sociedad en sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral o entre éstas.

³³ Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados.

V. CUADROS RESUMEN

A continuación se exponen dos cuadros resumen, el primero recoge la comparación de los tipos impositivos del gravamen gradual y, el segundo la comparación de los beneficios fiscales, deducciones y bonificaciones en cuota.

CUADRO 1: COMPARACIÓN DE TIPOS IMPOSITIVOS DEL GRAVAMEN GRADUAL

	Tipo Ordinario (%)	Tipos especiales (%)																	
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Estado	0,5																		
Andalucía	1					0,3 (R)	0,3 (R)	0,3 (R)	0,3 (R)				2	0,1					
Aragón	1									0,3 (R)		0,5	1,5	0,1					
Asturias	1												1,5	0,1		0,3 (R)	0,3		
Baleares	1					0,5		0,5		0,5			1,5						
Canarias	0,75			0,4 si es la 1ª	0,4 si es la 1ª	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4			0,1					
Cantabria	1			0,3 (R)		0,3 (R)		0,3 ó 0,15 (R)		0,3 (R)			1,5					0,3	
Castilla-La Mancha	1			0,5 si es la 1ª (R)	0,5 si es la 1ª (R)													0,5 (R)	
Castilla y León	1					0,3 ó 0,01 (R)	0,01 (R)	0,3 (R)	0,3 (R)	0,3 (R)	0,3 (R)		1,5	0,3				0,3 (R)	
Cataluña	1,2								0,5 (R)				1,5	0,1				0,1	
Extremadura	1,15			0,4 (R)	0,4 (R)								2	0,1					
Galicia	1			0,75	0,75	0,3				0,3			2	0,1					
Madrid	1	0,4; 0,5 ó 1 (R)	0,4; 0,5 ó 1 (R)										1,5	0,1				0,2 (R)	
Murcia	1					0,1 (R)	0,1 (R)		0,1 (R)		0,1 (R)		1,5	0,1					0,1 (R)
La Rioja	1			0,5 ó 0,4 (R)		0,5 ó 0,4		0,5 ó 0,4		0,5 ó 0,4			1,5	0,3					0,5 ó 0,4 (R)
Comunidad Valenciana	1			0,1					0,1		0,1 (R)		1,5						
Territorios Forales																			
Álava	0,5																		
Bizkaia	0,5																		
Gipuzkoa	0,5																		

(R) Con requisitos.

1. Adquisición de vivienda.
2. Constitución de préstamos hipotecarios para adquisición de vivienda.
3. Adquisición de vivienda habitual.
4. Constitución de préstamos hipotecarios para adquisición de vivienda habitual.
5. Adquisición de vivienda habitual por jóvenes.
6. Constitución de préstamos hipotecarios para adquisición de vivienda habitual por jóvenes.
7. Adquisición de vivienda habitual por discapacitados.
8. Constitución de préstamos hipotecarios para adquisición de vivienda habitual por discapacitados.
9. Adquisición de vivienda habitual por familia numerosa.
10. Constitución de préstamos hipotecarios para adquisición de vivienda habitual por familia numerosa.
11. Constitución de préstamos hipotecarios para actuaciones de rehabilitación.
12. Transmisión de inmuebles con renuncia a la exención en IVA.
13. Sociedades de Garantía Recíproca: derechos reales de garantía.
14. Transmisión de viviendas a inmobiliarias para alquilar.
15. Declaración de obra nueva o división horizontal.
16. Viviendas de protección pública no exentas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: En el caso de Asturias para la adquisición de vivienda habitual y constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de vivienda habitual por beneficiarios de ayudas económicas; en el caso de Baleares para la transmisión de solares y cesión del derecho de superficie para su construcción, las declaraciones de obra nueva y constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal o la primera transmisión entre vivos del dominio de viviendas; en el caso de Cantabria para la transmisión; en el caso de Castilla-La Mancha para la promesa u opción de compra, incluida en el contrato de arrendamiento de la vivienda habitual; en el caso de Cataluña para la adquisición y constitución de préstamos hipotecarios.
17. Constitución de préstamos hipotecarios para autónomos.
18. Adquisición de inmuebles por sociedades mercantiles de jóvenes empresarios.

CUADRO 2: COMPARACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES EN CUOTA APLICABLES AL GRAVAMEN GRADUAL

	Estado	Aragón	Castilla-La Mancha	Castilla y León	Galicia	Madrid	Murcia	La Rioja	C. Valenciana	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa
Préstamos hipotecarios relacionados con vivienda de protección pública	Exento									Exento	Exento	Exento
Cancelación de hipotecas	Exento											
Constitución y cancelación de hipotecas vivienda habitual										Exento	Exento	Exento
Novación modificativa de préstamos hipotecarios	Exento									Exento	Exento)	Exento
Subrogación de préstamos hipotecarios	Exento									Exento	Exento	Exento
Constitución, modificación y cancelación de préstamos hipotecarios explotaciones prioritarias	Exento											
Constitución, modificación y cancelación de préstamos hipotecarios agricultores jóvenes	Exento											
Primera transmisión de viviendas										Exento	Exento	Exento
Hipotecas inversas										Exento	Exento	Exento
Patrimonios protegidos discapacitados										Exento		Exento
Reversión patrimonios confiscados												Exento
Modificación de préstamos y créditos hipotecarios		Bonificac. 100%		Bonificac. 100% Vivienda habitual		Bonificac. 100% Vivienda habitual		Deducción. 100% Vivienda habitual				
Subrogación créditos hipotecarios						Bonificac. 100% Vivienda habitual						
Préstamos microempresas autónomas		Bonificac. 50%										
Comunidades de Regantes			Bonificación 99%	Bonificac. 100%			Bonificac. 100%					
Sociedades de Garantía Recíproca: Derechos reales de garantía			Bonificación 99%									
Modernización de Explotaciones Agrarias			Bonificación 100%									

EL GRAVAMEN SOBRE LOS DOCUMENTOS NOTARIALES: TERRITORIO COMÚN VERSUS TERRITORIOS FORALES DEL PAÍS VASCO

	Estado	Aragón	Castilla-La Mancha	Castilla y León	Galicia	Madrid	Murcia	La Rioja	C. Valenciana	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa
Declaración de obra nueva o división horizontal para alquiler					Bonificac. 75%							
Terrenos para parques empresariales					Bonificac. 50%							
Viviendas de protección autonómica no exenta					Bonificac. 50%							
Adquisición vivienda habitual Copa América									Bonificac. 99,99%			
Sociedades laborales: Préstamos										Bonificac. 99%		Bonificac. 99%
Sociedades y Fondos de inversión mobiliaria: Viviendas para alquiler										Bonificac. 95%		

I. INTRODUCCIÓN

Al amparo de la amplitud que caracteriza a la definición de las actuaciones de mecenazgo contenidas en el art. 1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo, cabe diferenciar tres formas distintas de mecenazgo incentivadas en el marco de la citada Ley y sujetas a un régimen tributario de carácter diverso.

En primer lugar, cabría aludir a aquellas actuaciones que integran el llamado "mecenazgo institucionalizado", consistentes en la creación de entidades no lucrativas mediante la adscripción de un patrimonio particular a la realización de un fin de interés general. En segundo término, se sitúa el llamado "mecenazgo en sentido estricto", integrado por aquellas aportaciones desinteresadas llevadas a cabo tanto por personas físicas como jurídicas que optan por colaborar, esporádicamente, con las entidades no lucrativas.

Finalmente, una tercera vía de participación privada en el desarrollo de actividades de interés general sería la integrada por el denominado "mecenazgo empresarial", caracterizado por la existencia de dos grandes grupos de actuaciones destinadas a la obtención por el contribuyente de una amplia repercusión publicitaria y social del acontecimiento financiado: de una parte, la colaboración en la consecución de fines de interés general, articulada a través de aportaciones realizadas a entidades no lucrativas; y, de otra, la intervención directa de la empresa en

la organización y financiación de tales actividades.

Surgen así las figuras relativas a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, los gastos directamente realizados por la empresa en actividades de interés general y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, objeto de regulación en los arts. 25, 26 y 27 de la Ley 49/2002, respectivamente, dentro del Capítulo III de su Título III.

II. PRINCIPALES ASPECTOS CONFIGURADORES DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN

Al amparo de lo establecido en el art. 25 de la Ley 49/2002 podemos definir el convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general como aquel acuerdo en virtud del cual las entidades a las que se refiere el art. 16 de la citada Ley, a cambio de la obtención de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen el cumplimiento de su objeto o finalidad específica, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en el desarrollo de dichas actividades.

Nótese por tanto que, con carácter general, nos hallamos ante donaciones efectuadas en el ámbito de una determinada organización empresarial cuya finalidad primordial reside en coadyuvar con los fines de interés general promovidos por la entidad donataria recibiendo, a cambio, la difusión del nombre de la empresa asociado al acontecimiento financiado.²

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

² Véanse a este respecto, y con carácter general, GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995, págs. 268 y ss. y JIMÉNEZ DÍAZ, A., *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, McGraw-Hill, Madrid,

Dos son las principales modalidades de aportaciones que cabría diferenciar a este respecto. En primer lugar, las aportaciones altruistas y desinteresadas cuya causa es la mera liberalidad del donante, objeto de regulación en el art. 17 de la Ley. Y, en segundo término aquellas otras que, estando vinculadas al gestión empresarial, reportan al donante un beneficio adicional obtenido mediante la promoción de su propia imagen, a las que se refiere el art. 25 de la Ley.

Como seguramente se recordará el convenio de colaboración en actividades de interés general fue introducido en nuestro ordenamiento jurídico por el art. 68 de la antigua Ley 30/1994. De este modo se procedió a la configuración de la citada figura en unos términos similares, en determinados aspectos, a los previstos en el art. 24 de la Ley General de Publicidad para el contrato de patrocinio publicitario.

Por su parte la vigente regulación de los convenios de colaboración empresarial contenida en la Ley de Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo mantiene, en líneas generales, los caracteres definitorios que originariamente fueron adoptados de cara a su configuración, habiendo sido modificados únicamente determinados aspectos de su régimen tributario.

Ciertamente, y tal y como tendremos oportunidad de poner de manifiesto a lo largo del presente trabajo, cabe aludir a la existencia de un cierto paralelismo en la configuración jurídica de estos convenios de colaboración empresarial y de los contratos de patrocinio publicitario. Ahora bien, no creemos que dicha cercanía pueda fundamentar la califi-

cación del convenio de colaboración empresarial como un contrato de patrocinio, máxime si tenemos en cuenta que este último ofrece un marcado carácter publicitario, siendo su objetivo la consecución de un determinado beneficio comercial a través de la promoción publicitaria de los productos y servicios de la empresa que actúa como "sponsor".

En consecuencia cabría diferenciar la existencia de dos modalidades de actuaciones que, si bien se hallan sujetas a un mismo régimen tributario en el ámbito del impuesto personal del aportante, presentan importantes elementos diferenciadores tales como sus beneficiarios, las finalidades perseguidas, su naturaleza jurídica o su régimen tributario en el ámbito de impuestos tales como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): de una parte, el "patrocinio publicitario" o "esponsorización", cuyo régimen jurídico es objeto de regulación en la Ley General de Publicidad; y, de otra, el "mecenazgo empresarial", desarrollado a través de los convenios de colaboración empresarial y que posibilita la realización de una modalidad de aportaciones destinadas, no a la obtención de contrapartidas publicitarias directas, sino a la colaboración con los fines propios de las entidades donatarias.

En resumen, los convenios de colaboración empresarial constituyen una figura de carácter intermedio entre el patrocinio publicitario (ya que persiguen la obtención de determinadas contrapartidas que inciden en la imagen de la empresa) y el puro ánimo de liberalidad, que caracteriza a las aportaciones integradas en el mecenazgo en sentido estricto.

1998, pág. 177; en opinión de este último autor, "con la figura de los convenios de colaboración la Ley rompe con lo que podría denominarse la 'inercia del anonimato' (...) facilitando ahora, junto a la desgravación de lo invertido en dichas actividades, la promoción de la empresa que hace la inversión".

III. CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL VERSUS CONTRATOS DE PATROCINIO PUBLICITARIO

1. ÁMBITO NORMATIVO APLICABLE

Los convenios de colaboración empresarial, integrados como ya sabemos por las aportaciones económicas realizadas por las empresas en favor de las fundaciones, asociaciones de utilidad pública y entes asimilados a cambio de la difusión de dicha colaboración, son objeto de regulación por el art. 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo, a cuyo tenor “Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades”.

Nos hallamos pues ante una modalidad de aportaciones de carácter altruista que permite a los empresarios, ya sean estos sociales o individuales, colaborar con entes cuya razón de ser no es otra que la realización de actividades de interés general.

Debe precisarse, sin embargo, que este carácter altruista al que nos referimos se ve parcialmente oscurecido por la existencia de una contraprestación publicitaria consistente en la divulgación de la colaboración prestada por la empresa en el desarrollo de una actividad de interés general.

Es precisamente esta última circunstancia la que, en ocasiones, ha dificultado la diferenciación de esta clase de actuaciones del llamado contrato de patrocinio publicitario, regulado en el art. 24 de la Ley 34/1988, de 11

de noviembre, General de la Publicidad. Dispone este último precepto que “El contrato de patrocinio publicitario es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables”.

Ciertamente, y tal y como tendremos oportunidad de analizar, patrocinio publicitario y convenio de colaboración constituyen dos figuras jurídicas que presentan determinadas características comunes. Por ejemplo, ambas determinan la realización de una aportación o de una ayuda económica por parte de una persona física o jurídica a un tercero a cambio de que el beneficiario de la misma difunda dicha colaboración.

Sin embargo, aun reconociendo esta aparente similitud externa, cabe aludir a la existencia de un tratamiento fiscal diferente susceptible de proyectarse sobre ambas actuaciones, siendo quizás el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) la figura impositiva donde dicha diferenciación resulta más acusada.

A lo largo del presente trabajo realizaremos un estudio detallado de los distintos elementos esenciales que caracterizan a ambas figuras. Ello nos servirá como punto de referencia para analizar su régimen tributario y, en particular, la tributación a la que se encuentran sujetas las aportaciones realizadas en el marco de la imposición indirecta.

2. CRITERIOS DIFERENCIADORES EXISTENTES

Tal y como hemos tenido oportunidad de analizar, las actuaciones llevadas a cabo a través de los contratos de patrocinio publicitario y de los convenios de colaboración presentan, como elementos comunes, el desplazamiento de recursos económicos que

tiene lugar desde la empresa hacia la financiación de determinadas actividades y la obtención de una contrapartida publicitaria con motivo de dicha actuación.

Ahora bien, cabe aludir igualmente a la existencia de un conjunto de elementos configuradores propios de cada una de estas figuras que determinan el surgimiento de importantes diferencias en u régimen jurídico, a saber: el sujeto beneficiario de la aportación; los objetivos perseguidos por la acción de la empresa; la naturaleza jurídica del contrato; y el tratamiento tributario que estas actuaciones reciben en nuestro ordenamiento.

Incluso desde determinados sectores de la doctrina se ha llegado a apuntar, como elemento diferenciador de carácter adicional, la distinta naturaleza derivada de la disciplina o actividad protegida, al atribuirse al patrocinio publicitario la financiación de actividades generalmente relacionadas con el ocio, frente a las actividades de interés general que busca fomentar la Ley 49/2002.³

Lo cierto es, sin embargo, que son múltiples y muy diversas las actividades susceptibles de ser financiadas mediante una u otra clase de actuación. Tal y como declara el art. 25 de la Ley 49/2002, en los convenios de colaboración la ayuda económica va destinada a la financiación de las actividades que se efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad donataria⁴. De

³ De esta opinión se muestran partidarios, entre otros, ÁLVAREZ ARZA, M. y LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P., "Patrocinio y mecenazgo", *Carta Tributaria*, núm. 105, 1989, pág. 2 y CARBAJO VASCO, D., "La regulación del mecenazgo y sus aspectos fiscales", *Economía Industrial*, núm. 267, 1989, pág. 152.

⁴ Estos fines, recogidos en el art. 3.1 de la Ley 49/2002, se concretan en los siguientes: "La 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

hecho, en ocasiones, las actividades financiadas presentan un carácter idéntico, no resultando posible atribuir en exclusiva las mismas a una o a otra modalidad de actuación.

En la práctica, sin embargo, dado el mayor estímulo y la mayor repercusión publicitaria que proporciona el deporte frente a cuestiones humanitarias o sociales, las empresas suelen optar por ejercer acciones de patrocinio publicitario en el ámbito de aquél (del deporte). Y en aquellos supuestos en los que el instrumento elegido es el del mecenazgo empresarial, las actividades llevadas a cabo suelen estar asociadas con la cultura, el medio ambiente o actuaciones de carácter social.

2.A. BENEFICIARIOS DE LA APORTACIÓN

Sin lugar a dudas, uno de los principales elementos diferenciadores entre las actuaciones de patrocinio publicitario y los convenios de colaboración empresarial es el relativo al sujeto receptor de las aportaciones efectuadas. Piénsese que, mientras en el convenio de colaboración empresarial el receptor de dicha aportación lo es en todo caso una entidad sin fines lucrativos y, más precisamente, aquellas que cumplan los requisitos establecidos al efecto en la Ley 49/2002, dicho requisito no adquiere la consideración de *conditio sine qua non* en el ámbito del contrato de patrocinio publicitario.

A esta circunstancia se refirió ya, en su día, la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a Consulta de 22 de julio de 1998, al declarar la imposibilidad de aplicar el régimen tributario previsto por aquel enton-

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 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".

ces en el art. 68 de la antigua Ley 30/1994 (posteriormente derogado) a las aportaciones efectuadas a una entidad mercantil dedicada al desarrollo de labores editoriales y a la organización de diversos eventos de interés general, argumentando la imposibilidad de que dicha entidad pudiera ser catalogada como una entidad sin ánimo de lucro.

Nótese, en consecuencia, que el marco tributario en el que se encuadra el patrocinio empresarial presenta un ámbito subjetivo más reducido que el establecido para el patrocinio publicitario, en la medida en que únicamente puede ser concertado con las entidades comprendidas en la Ley 49/2002.

Y, al amparo de la anterior consideración, podrían calificarse las aportaciones realizadas a personas físicas, personas jurídicas y entidades no acogidas al régimen de la citada Ley como actuaciones de patrocinio publicitario. A mayor abundamiento, y por exclusión expresa de la Ley, los convenios de colaboración empresarial no pueden ser realizados con personas físicas ni con entidades, con o sin ánimo de lucro, que no se encuentren acogidas a la misma.

¿Y qué sucederá respecto de aquellas aportaciones realizadas a entidades no lucrativas acogidas al régimen contenido en la Ley 49/2002? En este último caso habrá que atender al resto de elementos distintivos necesarios para identificar si nos hallamos ante una actuación de patrocinio publicitario o si, por el contrario, estamos en presencia de un convenio de colaboración, careciendo de relevancia a este respecto por si sólo el elemento subjetivo de cara a efectuar dicha delimitación.

2.B. FINES PERSEGUIDOS

Tal y como ya hemos tenido oportunidad de precisar, uno de los principales criterios diferenciadores existentes entre los contratos de patrocinio publicitario y los convenios de

colaboración empresarial es el relativo a la motivación que empuja a la empresa a hacer entrega de la ayuda económica.

Téngase presente que, a pesar de la dificultad que plantea la utilización del elemento subjetivo relativo a la intencionalidad del donante como criterio distintivo, cabe atribuir al contrato de patrocinio publicitario o de esponsorización la consecución de un objetivo esencialmente publicitario, siendo la razón de ser del mismo y, en definitiva, la finalidad que conduce a la empresa a emprender dicha acción, la obtención directa e inmediata de una publicidad asociada al acontecimiento financiado de que se trate, procediéndose a evaluar los riesgos económicos derivados de la acción así como las posibilidades de éxito con las que cuenta la misma.

Por el contrario, el objetivo perseguido por los convenios regulados en el art. 25 de la Ley 49/2002 se centra en colaborar con los fines de interés general de las entidades no lucrativas receptoras de la ayuda económica, no constituyendo la contrapartida estipulada al efecto el elemento determinante de dicha acción. En cierta medida podría afirmarse que el mecenazgo asume tanto los riesgos como las oportunidades de éxito con las que cuenta la acción financiada.

Señala a este respecto BLANCO RUIZ⁵ que "el mecenazgo empresarial es reflejo de lo que ha venido a denominarse 'responsabilidad social de la empresa', en cuanto supone una implicación de la empresa en el tejido social en que opera, como respuesta a la necesidad de apoyar o desarrollar iniciativas que contribuyan al bienestar de la comunidad en

⁵ BLANCO RUIZ, J. F., "El mecenazgo como instrumento de solidaridad social asumida por la empresa", *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 15, 1999, pág. 153. En este mismo sentido véase GARCÍA NIETO, M. T., "Una aproximación al mecenazgo como acción de relaciones públicas", *Revista Universitaria de Publicidad y Relaciones Públicas*, núm. 1, 1994, pág. 22.

el seno de la cual la organización empresarial obtiene sus beneficios”.

Estamos de acuerdo con la anterior afirmación. A través del mecenazgo la empresa persigue, no ya sólo el cumplimiento de los fines económicos que resultan inherentes a su propia naturaleza lucrativa, sino también el de objetivos asociados a las necesidades de la sociedad en la que actúa. Y, de cara a la consecución de esta última finalidad, adquieren una extraordinaria importancia los recursos que ofrecen los convenios de colaboración configurados como una acción a través de la cual la empresa contribuye al desarrollo de las actividades de interés general propias de las entidades receptoras de las ayudas, recibiendo como contrapartida publicidad de la acción realizada derivada de la asociación del nombre de la empresa al acontecimiento financiado.

Esta situación contrasta con la que se produce en el ámbito del patrocinio publicitario, dentro del cual tiene lugar una relación más directa e intensa con el producto o servicio de la entidad aportante, constituyendo el objetivo principal de la empresa hacer publicidad de sus productos o servicios. De este modo, junto al nombre del patrocinador del evento podrían llegar a aparecer, entre otras, referencias expresas a las características competitivas del patrocinador o a alguno de sus productos comerciales.⁶

⁶ En efecto, podría tener lugar una campaña publicitaria en la que se asocien aportación, actividad financiada y productos o servicios de la empresa patrocinadora. Por el contrario, dentro del mecenazgo empresarial la publicidad se derivaría de la propia notoriedad de la acción y del prestigio social que para la empresa representa la aportación realizada. Véase en este sentido VICENTE DOMINGO, E., “Instrumentos jurídicos para la colaboración empresarial en actividades de interés general”, en la obra colectiva *Las entidades sin fin de lucro: estudios y problemas*, Universidad de Burgos, Burgos, 1999, pág. 207, quien señala que “En el caso del contrato de patrocinio publicitario se produce una campaña publicitaria en la que se asocian aportación, actividad financiada y productos o servicios de la empresa patrocinadora,

Con carácter general el art. 24 de la Ley General de Publicidad toma como punto de partida el dato de que las relaciones existentes entre el patrocinador y el patrocinado no son siempre de naturaleza contractual y asimilables plenamente a la publicidad, motivo por el cual alude a la aplicación analógica de las disposiciones reguladoras del contrato de difusión publicitaria. Señala concretamente el citado precepto que “El contrato de patrocinio publicitario se registrará por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables”. Por su parte el art. 19 de la citada Ley, relativo al contrato de difusión publicitaria, establece que “El contrato de difusión publicitaria es aquel por el que, a cambio de una contraprestación fijada en tarifas preestablecidas, un medio se obliga a favor de un anunciante o agencia a permitir la utilización publicitaria de unidades de espacio o de tiempo disponibles y a desarrollar la actividad técnica necesaria para lograr un resultado publicitario”.⁷

Nótese por tanto que el contrato de patrocinio publicitario ofrece una perspectiva economicista más acusada que la que pueda estar presente en el contrato de mecenazgo empresarial. Porque, mientras a través de aquel se persigue la obtención, como objetivo inmediato y directo, de un beneficio en términos de publicidad o de notoriedad para la empresa que realiza la aportación, la finalidad principal del mecenazgo empresarial desarrollado a través de los convenios regulados en el art. 25 de la Ley 49/2002 se concreta en colaborar con los fines de interés general de la entidad donataria, siendo la

mientras que en el mecenazgo empresarial la publicidad resulta de la propia notoriedad de la acción y del prestigio social que para la empresa comporta la aportación efectuada”.

⁷ Acerca del alcance de ambos preceptos de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, pueden consultarse, entre otros, los trabajos de CORREDOIRA Y ALFONSO, L., *Comentarios a la Ley de Publicidad*, Bosch, Barcelona, 1993, págs. 85 y ss. y SANTAELLA, M., *El nuevo Derecho de la Publicidad*, Civitas, Madrid, 1989, págs. 170 y ss.

notoriedad obtenida consecuencia de la propia acción llevada a cabo por la empresa y distante del entorno característico de la publicidad convencional.

En suma, la razón de ser del patrocinio publicitario es esencialmente mercantil y consiste en el otorgamiento de una determinada cantidad de dinero a cambio de publicidad, al margen de que pueda presentar un cierto espíritu de liberalidad. En cambio, el marco del convenio de colaboración está presidido por un espíritu de cooperación con las actividades de una determinada entidad sin ánimo de lucro, sin perjuicio de que a través del citado convenio pueda perseguirse también la difusión de la imagen del colaborador.

2.C. NATURALEZA JURÍDICA DE CADA UNO DE LOS CONTRATOS

¿Cuál es la naturaleza jurídica del acto que subyace en las relaciones derivadas de un contrato de patrocinio publicitario o de un convenio de colaboración? Con carácter general el patrocinio publicitario constituye un acto bilateral de carácter oneroso, mientras que los convenios de colaboración empresariales se presentan como actos unilaterales gratuitos.

En efecto, las comúnmente denominadas actuaciones de patrocinio publicitario presentan un carácter bilateral, en la medida en que la prestación de cada una de las partes es causa para la prestación de la otra. En palabras de DÍEZ PICAZO⁸, nos hallamos ante

⁸ DÍEZ PICAZO, L., "Las relaciones obligatorias sinalagmáticas", en la obra colectiva *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial. Vol. II. Las relaciones obligatorias*, Civitas, Madrid, 1993, págs. 369 y ss. Por su parte VIDAL PORTABALES, J. I., *El contrato de patrocinio publicitario en el Derecho español*, Marcial Pons, Barcelona, 1998, págs. 99 y ss. y VICENTE DOMINGO, E., *El contrato de esponsorización*, Civitas-Cámara Oficial de Comercio e Industria de Burgos, 1998, págs. 85 y ss., consideran que, debido al carácter oneroso que preside este contrato de esponsorización, resulta posible su calificación como un contrato de arrendamiento de obra.

un contrato de carácter sinalagmático y de naturaleza onerosa, careciendo la ayuda económica prestada por la empresa de la consideración de acto de liberalidad. Dicha ayuda no representa sino el pago de un servicio o, más precisamente, el precio de una actividad propia del patrocinado.

Por su parte la referida bilateralidad del contrato de patrocinio publicitario se halla estrechamente vinculada a la idea de intercambiabilidad, dada la finalidad estrictamente comercial que preside el mismo. Dicho contrato se integra así por un conjunto de prestaciones recíprocas en virtud de las cuales el patrocinador subordina la entrega de una cantidad de dinero a la realización de una determinada actividad por parte del patrocinado, a saber, su colaboración en la publicidad.⁹

De este modo la aportación económica realizada por la empresa se concreta en el pago de la publicidad recibida por dicha acción, originándose así el nacimiento de una obligación para el patrocinado consistente en transmitir el nombre y los distintivos del patrocinador asociados al desarrollo de su actividad. La acción llevada a cabo por la empresa determina el surgimiento de una doble obligación derivada del contrato surgido por las partes: de una parte, publicidad de la acción a cargo del patrocinado; y de otra, pago de tal contraprestación por parte del patrocinador.

El patrocinio publicitario adquiere así un considerable carácter oneroso, al realizar la empresa una aportación que implica la retri-

⁹ Tal y como tendremos oportunidad de analizar, es precisamente esta noción de intercambiabilidad o de reciprocidad la que determina que se encuentren sujetas al IVA las actuaciones de patrocinio publicitario, frente a la no sujeción al citado Impuesto que caracteriza a los convenios de colaboración empresarial, caracterizados por la existencia de una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones de carácter recíproco.

bución de un servicio con un precio en el mercado. La empresa procede a contratar un servicio publicitario que, por aplicación de las reglas de mercado, adquiere un determinado valor económico atendiendo a criterios tales como la visibilidad, la localización o el tamaño de la publicidad ofrecida por el patrocinado.

Por el contrario la naturaleza jurídica del convenio de colaboración es la de un acto unilateral, dada la condición de liberalidad que presenta la ayuda económica (acto de carácter gratuito), que no representa el pago de una contraprestación. A esta circunstancia se refirió ya, en su día, la contestación de la DGT a Consulta de 9 de marzo de 1999 en los siguientes términos: “la aportación económica realizada por la empresa en el seno de un convenio de colaboración no es el pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende el interés particular del colaborador”.

A mayor abundamiento dispone el art. 25.1.in fine de la Ley 49/2002 que “la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración (...) no constituye una prestación de servicios”. En consecuencia la ayuda recibida por la entidad no lucrativa no podrá ser entendida como un pago en contraprestación de la difusión recibida.

Como seguramente se recordará, al amparo de la anterior normativa la naturaleza gratuita de estos convenios de colaboración quedaba garantizada mediante la imposibilidad de que la entidad donataria pudiese recibir porcentajes de participación en las ventas o beneficios de la empresa donante como consecuencia del incremento que en éstos pudiese llegar a producir la acción de patrocinio. Esta cláusula no ha sido recogida, sin embargo, por el art. 25 de la Ley 49/2002 lo que, unido a la habitualidad con la que tiende a hacerse uso de la misma en el marco de las acciones de patrocinio publicitario,

dificulta notablemente la diferenciación entre ambas actuaciones.

Sin lugar a dudas, esta diferente naturaleza apuntada plantea importantes consecuencias relativas al régimen jurídico de ambas figuras y, más precisamente, a la normativa general susceptible de ser aplicada a cada una de ellas. Téngase presente que, en virtud del carácter gratuito de la aportación que caracteriza a los convenios de colaboración empresarial, resultarán aplicables las reglas propias de las donaciones. En cambio, a tenor de la naturaleza onerosa configuradora del patrocinio publicitario, procederá la aplicación de la normativa reguladora de los contratos onerosos.

2.D. ANÁLISIS ESPECÍFICO DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES REALIZADAS

Una vez analizada la naturaleza jurídica de los contratos de patrocinio publicitario y de los convenios de colaboración empresarial, debe ser objeto de estudio el tratamiento tributario de las aportaciones susceptibles de realizarse en el ámbito de ambas figuras. Dicho estudio ha de efectuarse desde una doble perspectiva, a saber, desde los puntos de vista que ofrecen las entidades perceptoras de la ayuda económica y la empresa donante.

2.D.1. RÉGIMEN FISCAL DISEÑADO RESPECTO DE LA ENTIDAD DONATARIA

Como seguramente se recordará, al amparo de la anterior normativa resultaba posible establecer varias diferencias entre las figuras del convenio de colaboración empresarial y del contrato de patrocinio publicitario, tomando como punto de referencia el tratamiento tributario que recibía en el Impuesto sobre Sociedades (IS) la aportación de la entidad donataria. Y es que los ingresos obtenidos por las entidades sin ánimo de lucro mediante convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general eran

considerados como rentas exentas en el impuesto societario, quedando exonerados de tributación por expresa disposición de la ley. Por el contrario, aquellos otros ingresos obtenidos por la entidad donataria y procedentes de una actuación de patrocinio publicitario recibían la calificación de ingresos derivados de la realización de una actividad o de una explotación económica por parte de la entidad donataria, quedando sometidos a gravamen por el IS. Y ello sin perjuicio de que la entidad donataria estuviese facultada para solicitar la exención de las rentas obtenidas mediante un contrato de patrocinio publicitario, siempre y cuando existiese una coincidencia con su objeto o finalidad específica.¹⁰

¿Y qué sucede en el marco de la vigente Ley 49/2002? Con carácter general tanto las cuantías recibidas por la entidad donataria en concepto de patrocinio publicitario como las derivadas de convenios de colaboración empresarial reciben idéntico tratamiento tributario en el ámbito del impuesto personal de la entidad no lucrativa, declarándose expresamente exentas de tributación del IS por el art. 6.1.a) de la citada Ley.

Sin lugar a dudas, a través de esta equiparación lo que persigue el legislador es fomentar el desarrollo de las actuaciones de patrocinio publicitario en el ámbito de las entidades no lucrativas. Téngase presente que, durante la vigencia del régimen anterior, resultaba más beneficioso para el donatario recibir cuantías acudiendo a la figura del convenio de colaboración, al no quedar estas últimas sujetas a tributación.

Así las cosas, ¿Cuál es la razón de ser de esta exclusión de las rentas obtenidas a través de convenios de colaboración? A nuestro

juicio dicha exclusión encuentra su justificación en el hecho de que tales rentas han de ser íntegramente destinadas a financiar las actividades de interés general que la entidad donataria lleve a cabo en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

En cambio esta garantía no existe en aquellos casos en los que tales importes derivan de un contrato de patrocinio publicitario, donde tales rentas podrán destinarse o no a la realización de fines de interés general, quedando integradas con las derivadas de las explotaciones económicas que desarrolle la entidad donataria, así como con las obtenidas de la transmisión de bienes o derechos que integran su patrimonio y con los ingresos obtenidos por cualquier otro concepto, de los que únicamente el 70% deberá destinarse a la realización de los referidos fines.

En este sentido, quizás desde el punto de vista de la equidad impositiva resultaba más adecuada la anterior configuración, al quedar exoneradas de tributación aquellas rentas que contribuían, en su integridad, a la financiación de las actividades de interés general de la entidad donataria y no de otras distintas, a diferencia de lo que podría suceder con los ingresos derivados del patrocinio publicitario.

2.D.2. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA APORTACIÓN EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO PERSONAL DEL DONANTE

Varios son los aspectos configuradores de la tributación de los convenios de colaboración que contiene la Ley 49/2002 en aras de reforzar su fiscalidad y fundamentados en una práctica total equiparación, a efectos tributarios, de tales aportaciones y de las realizadas en el ámbito de un contrato de patrocinio publicitario.

Como es sabido durante la vigencia de la antigua Ley 30/1994, tanto los convenios de colaboración como las actuaciones de pa-

¹⁰ Era ésta, además, una circunstancia que difícilmente concurría en el desarrollo de la actividad publicitaria objeto de todo contrato de patrocinio publicitario.

trocio publicitario adquirirían la consideración de partida deducible de cara a la determinación de la base imponible del donante, hallándose los primeros sujetos a determinados límites en su concreta aplicación (el 5 por 100 de la base imponible o el 0,5 por 1000 del volumen de ventas), y quedando en cambio los segundos libres de limitación alguna.

Los contratos de patrocinio publicitario resultaban pues claramente favorecidos, al reportar una misma aportación un mayor beneficio económico a aquel que la realizaba. Y, por el contrario, la funcionalidad de los convenios de colaboración quedaba en entredicho.

Dada esta situación, el legislador de la Ley 49/2002, a través de su art. 25.2, opta por otorgar una configuración fiscal más ventajosa a dichos convenios de colaboración, procediendo a eliminar los límites anteriormente existentes y calificar a las aportaciones realizadas en el marco de un convenio de colaboración como gastos plenamente deducibles de cara a la determinación de la base imponible del impuesto personal del donante. En efecto, a pesar de tratarse de donativos y liberalidades (cuya deducibilidad rechaza como es sabido el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora del Impuesto sobre Sociedades), las aportaciones efectuadas en el seno de un convenio de colaboración empresarial resultan íntegramente deducibles al objeto de determinar la base imponible del IS de la entidad donataria o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) de aquellos contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, así como para calcular el rendimiento neto de la respectiva actividad económica, tratándose de empresarios o profesionales acogidos al régimen de estimación directa en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Lógicamente la deducibilidad de estas cuantías queda condicionada, al igual que sucede con cualquier otro gasto deducible, a su registro contable, lo que necesariamente se producirá, ya que dentro del resultado contable se recoge siempre la pérdida patrimonial que implica la donación efectuada.

¿Y qué tratamiento reciben las aportaciones realizadas por personas físicas empresarios o profesionales y por personas jurídicas en el ámbito de una actuación de patrocinio publicitario? Dichas aportaciones tendrán la consideración de gasto de publicidad, propaganda y relaciones públicas. Y, siempre y cuando hayan sido debidamente contabilizadas, resultarán íntegramente deducibles para la determinación de la base imponible del IS de aquellas personas jurídicas que realizan la aportación¹¹ o a efectos de la concreción, en el ámbito del IRPF, del rendimiento neto de las actividades económicas de los empresarios o profesionales que actúen como patrocinadores. Así lo tiene declarado la DGT, entre otras, en Contestaciones a Consultas de 25 de enero y de 10 de marzo de 2000.

En resumen, en todos aquellos casos en los que una empresa realice una aportación a cualquier entidad que se encuentre acogida al régimen previsto en la Ley 49/2002, recibiendo a cambio la difusión de dicha colaboración, la aportación efectuada habrá de recibir idéntico tratamiento tributario en el ámbito del impuesto personal de donante, con independencia de su articulación como patrocinio publicitario o como convenio de colaboración.

¹¹ Así lo dispone el art. 14.1.e) in fine del TRLIS, al declarar la total deducibilidad de los gastos que la empresa realice para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios.

2.D.3. ANÁLISIS ESPECÍFICO DE LAS ACTUACIONES DE PATROCINIO PUBLICITARIO Y DE LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL A EFECTOS DEL IVA

A la hora de analizar el régimen fiscal de los llamados convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general hemos de tomar como punto de referencia lo establecido en el Capítulo III del Título III de la Ley 49/2002, cuya rúbrica es la de "Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo", abarcando los arts. 25 a 27.

En dichos preceptos se procede a regular una serie de situaciones caracterizadas por la existencia de una empresa que decide colaborar en el desarrollo de una actividad de interés general la cual, en determinados supuestos, es afrontada por ella misma. Ahora bien en el desarrollo de dicha actividad la entidad colaboradora no manifiesta un altruismo absoluto, persiguiendo por el contrario la obtención de una rentabilidad publicitaria o de imagen a través de la utilización de diversos mecanismos de cooperación en la realización de dicha actividad de interés general.

Tres son las fórmulas de mecenazgo diseñadas a este respecto. Los gastos directos originados en el desarrollo de actividades de interés general, las actuaciones llevadas a cabo dentro de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público y los denominados convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

Se trata de un conjunto de figuras que ya existían en nuestro ordenamiento tributario con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 49/2002. La única novedad digna de mención la constituyó la eliminación de la "adquisición de obras de arte para oferta de donación", objeto de regulación en el art. 69 de la antigua Ley 30/1994, y cuya supresión vino motivada por la escasa aceptación

lograda por el citado incentivo fiscal, introducido en nuestro ordenamiento a través de la adaptación de una medida existente en el ordenamiento francés.

La creación de este conjunto de figuras de mecenazgo (entre ellas, el convenio de colaboración en actividades de interés general, objeto de nuestro estudio) se produjo en un momento temporal (la aprobación de la antigua Ley 30/1994) en el que se encontraba vigente la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, reguladora de un concepto de gasto deducible de carácter sumamente restrictivo en el que la aplicación de la deducción quedaba vinculada con el hecho de que el gasto resultase "necesario" para la obtención del ingreso.

Esta regulación contrasta con la posteriormente incorporada al art. 14.1.e) de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto, actualmente plasmada en el citado precepto del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), y en virtud de la cual se consideran deducibles todos aquellos gastos realizados con la finalidad de promocionar, ya sea directa o indirectamente, la venta de bienes y la prestación de servicios.

Así las cosas hemos de advertir ya desde un primer momento que, a día de hoy, algunas de estas fórmulas de mecenazgo carecen de razón de ser dentro del marco de la imposición directa, en tanto en cuanto no representan ningún incentivo añadido a aquello que ya establece la regulación general.

Centrando nuestro análisis en el convenio de colaboración en actividades de interés general, objeto de regulación por el art. 25 de la Ley 49/2002, cabe precisar que, a través del mismo, una determinada entidad beneficiaria del mecenazgo se compromete, a cambio de la percepción de una ayuda económica por la realización de aquellas

actividades que efectúe en cumplimiento de su objeto o finalidad económica, a difundir, a través de cualquier medio, la participación del colaborador.

En líneas generales nos hallamos ante una definición de carácter similar a la contenida en el art. 68 de la antigua Ley 30/1994, si bien ofrece igualmente determinados aspectos diferentes que deben ser precisados. Por ejemplo, al amparo de la actual regulación la entidad se halla facultada para difundir la colaboración de la empresa por cualquier medio.

Bajo la vigencia de la anterior normativa, por el contrario, únicamente se indicaba que la empresa se comprometía por escrito a difundir la colaboración, circunstancia que suscitaba diversas dudas acerca de si la difusión sólo podía tener lugar de dicha forma. Lo cierto es que el citado art. 68 de la antigua Ley 30/1994 se refería únicamente al modo en que debía documentarse el convenio de colaboración, y no a cómo llevar a cabo la difusión de la participación empresarial.

A lo largo de estos últimos años la Administración Tributaria, a efectos de proceder a la deducción de las cantidades entregadas, ha venido exigiendo que exista un documento a través del cual se materialice el convenio. En esta línea se sitúa, entre otras, la contestación de la DGT a Consulta de 9 de diciembre de 1999, en la que se señala que "(...) La deducción se puede practicar siempre que exista un certificado de donativos expedido conforme a los requisitos establecidos legalmente. En estos casos no es preciso que se emita una factura por la entidad no lucrativa, puesto que no se está en presencia de una prestación de servicios".

De cualquier manera la actual regulación no contiene ninguna referencia expresa a la necesidad de que deba documentarse el acuerdo, si bien parece difícil admitir la eventual existencia de un convenio de colaboración verbal.

¿Cabría la posibilidad de que el compromiso de colaboración alcanzado pueda articularse a través de la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios? En nuestra opinión, así es. Se trata de una medida de captación de recursos que no resulta prohibida por el art. 25 de la Ley 49/2002 y que, a nuestro juicio, podría contribuir a incentivar esta figura de mecenazgo, dada la rentabilidad que obtendría tanto la empresa (por la buena imagen corporativa generada) como la entidad no lucrativa (que, como es sabido, demanda la obtención de recursos con los que poder acometer su actividad de interés general).

Piénsese, además, que carecería de sentido que las partes intervinientes en el contrato de colaboración no pudiesen pactar libremente la concreta ayuda económica a entregar. Parece claro, por tanto, que una empresa podrá comprometerse a entregar una determinada cantidad de dinero en función del volumen de ventas o beneficios que obtenga durante la difusión pública de su participación en la campaña de una entidad no lucrativa.¹²

¿Cuál es el incentivo fiscal previsto para estos convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general dentro del ámbito de la imposición directa? Con carác-

¹² De esta opinión se muestra partidario PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Thomson-Civitas, 2003, pág. 273, quien pone el siguiente ejemplo: "(...) Podemos pensar en una empresa de alimentación que decida colaborar con una fundación de ayuda a la conservación medioambiental, que va a limpiar las costas gallegas durante esta primavera de 2003. Por una parte, la empresa puede hacer un donativo de alimentos para los voluntarios y, por otra, se compromete a entregar una cantidad en metálico a través de la suscripción de un convenio de colaboración. Nada impide que respecto a este último se pueda acordar la entrega de un porcentaje sobre las ventas que se produzcan durante ese trimestre en el que se va a llevar a cabo una campaña de comunicación por parte de la empresa y de la fundación, en la que se ponga de manifiesto esa colaboración".

ter general las cantidades satisfechas o los gastos realizados por las empresas en virtud del citado convenio suscrito adquieren la consideración de gastos deducibles de cara a determinar la base imponible del IS o del IRNR de aquellos contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente.

En efecto, los colaboradores tienen la posibilidad de deducirse los gastos realizados. De hecho, al amparo de la redacción ofrecida por el art. 25 de la Ley 49/2002, el legislador parece admitir que no se entregue una cantidad en metálico a la entidad beneficiaria del mecenazgo, asumiéndose directamente el pago de ciertos gastos vinculados con el desarrollo de la actividad de interés general. Incluso resultaría factible la entrega de ciertos bienes a cambio de que se difunda la colaboración empresarial.

Ni que decir tiene que esta regulación presenta un carácter más beneficioso que la contenida en la antigua Ley 30/1994, de la que se servía la Administración para estimar que en los convenios de colaboración sólo podían entregarse cantidades en metálico, no resultando admisible que la firma del convenio tuviera como contraprestación la entrega de productos.¹³

Por tanto, al amparo de la Ley 49/2002 las cantidades abonadas a través de convenios de colaboración constituyen un gasto íntegramente deducible en la base imponible de los impuestos que gravan la renta.

Tratándose del Impuesto sobre Sociedades, bajo la vigencia de la antigua LIS de 1978 este tipo de gastos tenían la consideración de liberalidad no deducible. Ello explicaba que la Ley 30/1994 admitiese su deducción siempre y cuando no superasen el 5 por 100

de la base imponible del contribuyente o el 0,5 por 1000 de su volumen de ventas sin que, en ningún caso, la aplicación de este último porcentaje pudiera determinar una base imponible negativa.¹⁴

Con posterioridad, tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995, su art. 14.1.f) procedió a derogar de manera implícita dichos límites, admitiéndose la deducción de todos aquellos gastos que hubiesen sido realizados con la finalidad de proporcionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y la prestación de servicios. Y, dado que la exigencia de estos límites dejaba de tener razón de ser, la Ley 49/2002 optó por su eliminación¹⁵. Este mismo criterio es mantenido por el vigente RDLeg. 4/2004.

Queda claro, pues, que todo gasto que implique una repercusión publicitaria, ya sea directa o indirecta, resulta fiscalmente dedu-

¹⁴ La aplicación de dichos límites no estuvo exenta de cierta conflictividad. Así, por ejemplo, sostenía GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, ob. cit., pág. 234 que, careciendo la entidad de base imponible, quedaría excluida de la posibilidad de aplicar el incentivo fiscal. En esta misma línea defendía PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, ob. cit., pág. 275 que, si lo que prohibía el legislador era que la base pudiera resultar negativa como consecuencia de la aplicación del límite establecido al efecto, con más razón había que estimar que no podía utilizarse el mismo para incrementar una base ya negativa. En cambio, a juicio de GARCÍA NOVOA, C., "Aspectos fiscales del sponsor", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 261, 2001, pág. 662, siendo la base imponible ya negativa podía aplicarse el límite del 0,5 por 1000 del volumen de ventas, incrementándose así el carácter negativo de dicha base; en opinión de este último autor, "lo que prohibía el precepto era la utilización de este porcentaje para convertir en negativa la base, pero nada decía cuando ésta ya tenía tal carácter".

¹⁵ Téngase presente además que, en aquellos casos en los que la empresa firma un convenio de colaboración en actividades de interés general, lo que persigue es obtener una rentabilidad publicitaria o de imagen con su actuación. Y ello ha de redundar en una mejora en sus ventas.

¹³ Véase a este respecto, entre otras, la contestación a Consulta de 22 de julio de 1998.

cible. Dichas cuantías son deducibles con independencia de que se haya suscrito un convenio de colaboración con una entidad beneficiaria del mecenazgo de las reguladas en el art. 16 de la Ley 49/2002, y al margen de que haya podido firmarse un contrato de patrocinio publicitario con cualquier otra institución no acogida al mismo.

Así tuvo oportunidad de declararlo además la DGT, entre otras, en contestación a Consulta de 22 de enero de 1997, al permitir a una empresa deducir como gastos de publicidad, sin limitación alguna, los procedentes del sostenimiento de un club deportivo aficionado. Tal y como señaló el citado Centro Directivo, "(...) Conforme al artículo 14 de la Ley 43/1995 los referidos gastos no pueden ser considerados como liberalidades por cuanto se realizan para promocionar indirectamente los productos de la empresa y, por otra parte, la LIS/1995 no contiene ningún precepto específico sobre la deducibilidad de los mismos, en la medida en que estén contabilizados en el ejercicio en el que se devengan serán deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades".¹⁶

A la luz de este conjunto de consideraciones, ¿Qué razón de ser tendría el mantenimiento de los convenios de colaboración en actividades de interés general? En nuestra opinión sólo podría defenderse su mantenimiento desde la perspectiva de su consideración como una figura de "mecenazgo empresarial" diferenciada del contrato de patrocinio publicitario, al que se refiere el art. 24 de la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, en los siguientes términos: "el contrato de patrocinio publicitario es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole,

se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador".¹⁷

Nótese que en el contrato de patrocinio publicitario el patrocinador persigue, como fin último, la obtención de un beneficio empresarial consistente en divulgar su nombre comercial o sus productos a través de una publicidad ligada a la promoción de una actividad de interés general. Quiere decirse con ello que la pretensión última del contrato es mercantil, lucrativa, centrándose en la obtención de una rentabilidad de la inversión efectuada.

Por el contrario, lo que se pretende a través del convenio de colaboración no es sino coadyuvar al buen fin de las actividades desarrolladas por una entidad carente de ánimo de lucro a través de la entrega de una cantidad de dinero que sólo da lugar a la difusión del nombre del colaborador, no participando en su estrategia publicitaria. En líneas generales estos convenios se limitan a la mención del mecenas, mientras que a lo que se alude en los contratos de patrocinio publicitario es a las características de los productos del patrocinador o incluso a participar activamente en el desarrollo de sus campañas publicitarias.¹⁸

¹⁷ *Acerca de los principales aspectos diferenciadores existentes entre el convenio de colaboración y el contrato de patrocinio publicitario pueden consultarse, entre otros, los trabajos de FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., "Patrocinio y mecenazgo para el Camino de Santiago en el Impuesto sobre Sociedades", Quincena Fiscal, núm. 16, 1994, págs. 11 y ss., GARCÍA NOVOA, C., "Aspectos fiscales del sponsor", ob. cit., págs. 619 y ss., LÓPEZ DE SA FERNÁNDEZ, P., "Patrocinio y Mecenazgo", Carta Tributaria Monografías, núm. 105, 1989, págs. 2 y ss. y BLÁZQUEZ LIDOY, A., El IVA en las entidades no lucrativas, Centro de Estudios Financieros-Confederación Española de Fundaciones, Madrid, 2002, págs. 56 y ss.*

¹⁸ *Véanse a este respecto, entre otros, MARIN-BARNUEVO FABO, D., "Fiscalidad del mecenazgo", en la obra colectiva Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo, Fundación Universitaria San Pablo-CEU-Dykinson, Madrid, 1998, pág. 131, DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GURÉN, F., Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, Edersa, Madrid, 1998, pág. 132 y ss., GARCÍA LUIS, T., Fiscalidad de*

¹⁶ *Ya con anterioridad la DGT se había pronunciado en este mismo sentido en contestación a Consulta de 14 de noviembre de 1996.*

En el caso específico del IRPF, únicamente podrían acogerse a esta figura de mecenazgo los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa, los cuales podrán deducirse como gasto las cantidades entregadas a la entidad beneficiaria del mecenazgo.

Ciertamente la antigua Ley 30/1994 no contenía ninguna referencia a qué empresarios personas físicas podrían acogerse a esta medida de mecenazgo. Sin embargo el art. 69 de la citada Ley, al regular la figura de mecenazgo industrial relativa a la adquisición de obras de arte para oferta de donación, excluía expresamente de este incentivo a aquellos empresarios que estuviesen acogidos al régimen de estimación objetiva, precisando que, de cara a la determinación de su base imponible, debía acudir a un sistema de módulos totalmente independiente de los ingresos y gastos reales.¹⁹

Así las cosas, cabía pensar que sólo podían hacerlo aquellos sujetos que se encontrasen en el régimen de estimación directa. Y, tratándose de convenios de colaboración en actividades de interés general, a pesar de que no se hubiera producido dicha exclusión expresa, cabía pensar que resultaba de aplicación idéntico criterio. En todo caso, como bien señaló MUÑOZ DEL CASTILLO²⁰, esta ex-

clusión de los empresarios y profesionales en régimen de estimación objetiva carecía de razón de ser.

Analicemos a continuación el régimen fiscal de esta forma de mecenazgo (el convenio de colaboración en actividades de interés general) dentro del ámbito de nuestro estudio, el Impuesto sobre el Valor Añadido o, más precisamente, la obligación que asumen las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública de facturar el IVA a los empresarios, individuales o sociales, con los que concierten convenios por los “servicios” de difusión prestados.²¹

Como a buen seguro se recordará, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 49/2002, reguladora del Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la tributación de los convenios de colaboración suscitaba serias dudas en el ámbito de aplicación del IVA.

La principal cuestión que debía ser clarificada era la relativa a si el hecho de difundir la participación por escrito del colaborador constituía o no una “prestación de servicios”, quedando en consecuencia sujeta al IVA o, en otras palabras, si a la ayuda económica que se recibía se le debía añadir además el IVA.

En efecto, en el marco de la antigua Ley 30/1994 se suscitó la duda de si el compromiso asumido por las entidades sin fines lucrativos de difusión de la participación del colaborador constituía o no hecho imponible del IVA como prestación de servicios.

Fundaciones y Asociaciones, ob. cit., pág. 270, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G., “El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general”, Impuestos, núm. 20, 1999, págs. 21 y ss. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., “Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al Patrimonio Cultural”, Crónica Tributaria, núm. 95, 2000, pág. 59.

¹⁹ En esta misma línea se situaba además el art. 70 de la Ley 30/1994, relativo a los gastos realizados en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

²⁰ MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., *Ley de Fundaciones y financiación de la Universidad, Universidad de León, 1995, pág. 68. Acerca del alcance de esta exclusión operada por la antigua Ley véanse igualmente MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G., “El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general”, ob. cit., pág. 14 y FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.,*

“Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al Patrimonio Cultural”, ob. cit., , pág. 61.

²¹ *Acerca de la sujeción al IVA de los convenios de colaboración empresarial véase, con carácter general, BLÁZQUEZ LIDOY, A., “El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I)”, Quincena Fiscal, núm. 13, 2000, págs. 5 y ss.*

Inicialmente, en contestación a Consulta de 10 de octubre de 1995, la DGT optó por su calificación como servicios publicitarios susceptibles de quedar sujetos al Impuesto. De este modo, en un primer momento la Administración entendió inicialmente que se prestaba un servicio de publicidad por parte de las entidades beneficiarias a cambio de una contraprestación, lo que determinaría su sujeción al IVA sin excepción alguna.

Este mismo criterio fue mantenido por el citado Centro Directivo en su Resolución de 20 de marzo de 1996, en la que se estableció una total equiparación entre el convenio de colaboración y el patrocinio publicitario a efectos tributarios, estimándose que la difusión de la colaboración prestada y exigida en el art. 68 de la citada Ley 30/1994 constituía una actividad publicitaria encuadrada dentro de las actividades de carácter empresarial descritas en la LIVA y que, en consecuencia, habían de quedar sujetas a este último Impuesto aquellas aportaciones que fuesen realizadas en el seno de un convenio de colaboración, al tener la consideración de pagos de determinados servicios relativos a la difusión de la colaboración prestados por las entidades donatarias.

Nótese que, al amparo de esta primera línea de interpretación, se producía una plena equiparación jurídica y fiscal de los convenios de colaboración y del patrocinio publicitario que, en nuestra opinión, vulneraba el espíritu benefactor que había movido al legislador a regular los convenios de colaboración como una modalidad diferenciada de aportaciones desinteresadas en el ámbito de la antigua Ley de Fundaciones.²²

Con posterioridad, sin embargo, en sus Resoluciones de 9 de marzo y de 23 de noviembre de 1999 (relativas igualmente a la aplica-

ción del IVA en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general regulados en el art. 68 de la antigua Ley 30/1994)²³, el citado Centro Directivo estimó, siguiendo la doctrina elaborada en torno a esta cuestión por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), que sólo quedan comprendidos dentro del ámbito de aplicación del Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas mediante contraprestación, siempre y cuando exista una relación jurídica directa entre dicha contraprestación y los bienes entregados o los servicios prestados.

Asimismo consideró la DGT en la referida Resolución que la entidad beneficiaria del convenio no efectúa operación alguna de la que pueda considerarse contraprestación la aportación dineraria realizada por el donante. De este modo se disponía la no sujeción al IVA de los convenios de colaboración, al no concurrir dos de los elementos necesarios para la delimitación del hecho imponible del citado Impuesto, a saber, la existencia de un consumo gravable y el carácter oneroso de la operación.

Por tanto, a la luz de esta segunda línea interpretativa, y desde un punto de vista estrictamente objetivo, habría que diferenciar entre aquellas aportaciones que integran el patrocinio publicitario y los convenios de colaboración empresarial, debido al distinto tratamiento tributario de cada una de dichas aportaciones en el ámbito de aplicación del IVA. Y es que, mientras las aportaciones recibidas por la entidad no lucrativa mediante un contrato publicitario estarían sujetas al Impuesto, las rentas obtenidas a través de la celebración de convenios de colaboración quedarían exentas de IVA. Volvemos a insistir,

²² Véase en este mismo sentido CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003, pág. 215.

²³ Dicho precepto establecía que el compromiso de difundir la participación económica del colaborador asumido por las entidades sin fines lucrativos en los convenios de colaboración no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA.

sin embargo, en que esta doctrina no tuvo acogida en la Ley 49/2002, cuyo art. 25, como ya sabemos, asume la regulación de los convenios de colaboración empresarial.²⁴

Analicemos en primer término la cuestión relativa a la eventual existencia de un consumo gravable a efectos del IVA en el ámbito del convenio de colaboración empresarial. A priori la empresa colaboradora recibe la difusión de su nombre asociado al acontecimiento que resulta financiado. Ahora bien, en ningún caso está recibiendo bienes o servicios en provecho propio susceptibles de ser calificados como de consumo. Y, a pesar de que dicha difusión pudiera llegar a reportar a aquélla un incremento en el volumen de ventas o de beneficios, no es ésta la finalidad perseguida con la formalización del convenio.

Tal y como tuvo oportunidad de precisar a este respecto la DGT en la citada Resolución de 9 de marzo de 1999, "la ayuda económica realizada por la empresa no es el pago de un precio por la prestación de un servicio, sino la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad, que trasciende el interés particular del colaborador". Y es esta circunstancia la que determina la no sujeción de dichas cantidades al IVA. No cabe aludir a la existencia de una onerosidad derivada de estos convenios de colaboración empresarial.

²⁴ Ni que decir tiene que este cambio interpretativo operado por la DGT (presente igualmente en las contestaciones a Consultas de 16 de julio, 19 de noviembre y 9 de diciembre de 1999) originó importantes consecuencias tributarias, no ya sólo para aquellas entidades que habían girado IVA a empresas colaboradoras de acuerdo con lo dispuesto por este Centro Directivo en anteriores contestaciones a Consultas planteadas, sino también para las empresas colaboradoras que procedieron a la deducción de un IVA que no les correspondía. Acerca de esta cuestión véase FALCÓN Y TELLA, R., "El derecho a mantener la deducción del IVA soportado aunque las cuotas resulten improcedentes en todo o en parte: legitimación de repercutido para reclamar la devolución de ingresos indebidos en su favor", *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1999, págs. 5 y ss.

Por el contrario, a la hora de delimitar la naturaleza de las aportaciones realizadas en el marco de un contrato de patrocinio publicitario destaca especialmente su carácter oneroso, concretándose la causa de dichos contratos en la prestación de un servicio consistente en publicitar, mediante precio, un determinado mensaje de la empresa, y siendo irrelevante de cara a esta última el destino que la entidad sin fin lucrativo termine otorgando a las cantidades entregadas. Lo esencial es el servicio publicitario prestado permitiendo la utilización de su imagen, circunstancia que determina además la presencia de un consumo gravable plenamente sujeto a IVA.

Téngase presente además que toda sujeción a IVA de una determinada operación como prestación de servicios requiere de la existencia de una relación de equivalencia entre el servicio prestado y la contraprestación recibida como consecuencia de una relación jurídica en cuyo marco tiene lugar el intercambio de prestaciones recíprocas, constituyendo la retribución percibida por quien efectúa dicha prestación el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Y, si bien el referido contravalor se encuentra plenamente presente en el ámbito del patrocinio publicitario (en tanto en cuanto la aportación económica realizada por la empresa representa la retribución exacta del servicio prestado por la entidad o persona beneficiaria²⁵), tratándose de convenios de colaboración beneficio y retribución no se encuentran ligados mediante una relación directa, ya que la cantidad pactada no refle-

²⁵ En cierta medida podría afirmarse que la sujeción de la esponsorización al IVA en concepto de prestación de servicios encuentra su justificación en la incardinación de tales aportaciones en el ámbito de los contratos onerosos con prestaciones recíprocas.

ja de manera exacta las ventajas proporcionadas por la firma del convenio.

En suma las aportaciones realizadas en el marco de un convenio de colaboración empresarial no representan pago alguno del servicio de difusión de dicha colaboración al que resulta obligada la entidad donataria con motivo de la firma de aquél. Ello determina la imposibilidad de calificar la citada operación como sujeta a IVA, al adolecer de la existencia de un consumo gravable y del carácter oneroso que ha de presidir la realización de la operación.²⁶

En cambio, la reciprocidad de obligaciones nacidas en el seno de un contrato de patrocinio publicitario para el patrocinador y para el patrocinado, junto con el carácter oneroso derivado de la operación, justifican la sujeción al IVA de todas aquellas aportaciones que puedan realizarse en el ámbito del mismo²⁷. De este modo la entidad no lucrativa

patrocinada habrá de repercutir e ingresar el IVA correspondiente, al constituir la realización de la actividad patrocinada una prestación de servicios publicitarios en favor de ésta sujeta a IVA.²⁸

De cualquier manera en la actualidad establece el art. 25.1 de la Ley 47/2002 que "la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios". Nótese por tanto como, a través de la presente redacción, se está excluyendo esta figura de mecenazgo del régimen de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto en cuanto si no existe una prestación de servicios no se habrá realizado el hecho imponible del Impuesto. En consecuencia el convenio de colaboración no devengará IVA.²⁹

²⁶ Lo cierto es que este criterio continúa poniéndose en tela de juicio. Así, por ejemplo, en opinión de BLÁZQUEZ LIDOY, A., "El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I)", *ob. cit.*, pág. 5, se trata de una simple respuesta propugnada de lege ferenda, en la medida en que el convenio de colaboración debería tratarse como una donación a los efectos del IVA debido a la escasa significación económica del retorno testimonial: "Sin embargo -añade el citado autor- de lege lata los convenios de colaboración empresarial devengan IVA, debido a la dificultad de dar cabida a las donaciones con causa onerosa y, entre ellas, al convenio de colaboración empresarial, dentro de las operaciones gratuitas exentas o no sujetas a tributación en aquél impuesto".

²⁷ Recuérdese a este respecto que, por lo que al IVA se refiere, y al amparo del nuevo sistema introducido por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, el art. 69.Uno de la Ley 37/1992 pasó a disponer las reglas generales de localización, distinguiendo al efecto entre las operaciones puramente empresariales (en las que prestador y destinatario tienen tal condición), y aquellas otras cuyo destinatario es un particular. En el primer grupo el gravamen se localiza en la jurisdicción de destino, mientras que en el segundo lo hace en la de origen. Se dispone así la tributación en destino si el destinatario tiene la consideración de empresario o profesional que actúa como tal, aplicándose en cambio la regla relativa a la tributación en origen si el destinatario no es empresario o profesional actuando como tal. En cambio, tratándose de servicios B2C (en la denominación anglosajona, Business To Consumer) la

tributación tendrá lugar en la jurisdicción de origen, donde se encuentra la sede o el establecimiento del empresario que presta el servicio. Ahora bien, como exclusión a la aplicación de esta regla general, y, en consecuencia, estableciéndose la no sujeción en todo caso, han de citarse aquellos servicios B2C en los que el destinatario tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad y se trate de servicios de profesionales (lo que precisamente sucede con los servicios de publicidad). De este modo, a través de lo señalado en la Directiva 2008/8/CE se estableció, en primer lugar, un modelo de tributación de los servicios en destino para operaciones del tipo B2B (en la terminología anglosajona, las operaciones Business To Business), es decir, aquellas prestadas por un empresario y que tienen por destinatario a otro empresario en contraposición con las B2C.

²⁸ Coincidimos con CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, *ob. cit.*, pág. 219, en que, en la práctica, esta circunstancia terminará provocando que el patrocinador incremente la aportación económica realizada con el importe de la cuota del IVA ya que, como bien precisa esta autora, "en caso contrario la entidad no lucrativa perderá el importe que corresponde a dicho impuesto, dada la necesidad de repercutirlo".

²⁹ Tal y como han puesto de manifiesto CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro*, PriceWaterHouseCoopers, Madrid, 2004, pág. 143, "la precisión contenida en el citado art. 25.1 de la Ley 49/2002 no tiene otra finalidad que la de excluir cualquier polémica sobre la sujeción al IVA de estos Convenios, ya que en la medida en que su contenido se

Ahora bien, con independencia de lo anterior, el hecho de que la empresa de que se trate asuma directamente un conjunto de gastos podría llegar a plantear diversas dudas en relación con la posible deducción del IVA soportado en los mismos. Por nuestra parte estimamos que dichas dudas no podrán ser deducidas por el empresario que hubiese hecho frente a las mismas, con independencia de que puedan ser consideradas un mayor valor de la contraprestación a efectos de su deducción en el correspondiente impuesto sobre la renta.

Señala por otra parte el art. 6.1.a) de la Ley 49/2002 que tanto los ingresos por convenio de colaboración como por el contrato de patrocinio están exentos en la Entidad no lucrativa. Ahora bien, si la entidad firmante del convenio en concepto de colaborador o, en su caso, un tercero, realizasen otro tipo de prestaciones de servicios a la entidad beneficiaria del mecenazgo, entonces sí que estarían sujetas al IVA. Y, en el caso de que dichas prestaciones de servicios se realicen sin contraprestación, la sujeción al Impuesto derivará de la existencia de un autoconsumo de servicios el cual, como es sabido, constituye hecho imponible del Impuesto (art. 12.3 de la Ley 37/1992).

¿Qué consideraciones cabe extraer de las citadas disposiciones? En primer lugar, parece reconocerse el carácter altruista derivado de la aportación frente al posible interés publicitario, identificando los convenios de colaboradores con las donaciones y con el servicio al interés general frente al particular del colaborador.³⁰

descalifica expresamente como prestación de servicios, no cabe la producción del hecho imponible del IVA”.

³⁰ Cabe precisar sin embargo que dicha asimilación se halla en aparente contradicción con el tratamiento que se confiere al gasto de la sociedad en el Impuesto sobre Sociedades el cual, al amparo de lo establecido en el art. 14.1.e) del TRLIS

Ahora bien, en tanto en cuanto el IVA constituye un tributo de carácter comunitario, la calificación de si una determinada operación devenga o no IVA corresponderá al legislador europeo, no al español. Por otra parte, el art. 25.1 de la Ley 49/2002 no termina de clarificar la cuestión por completo. Así, en el supuesto de que la difusión se produjera por escrito, ¿Nos hallamos también ante un convenio de colaboración o, por el contrario, se trata de un supuesto de patrocinio o de publicidad? Téngase presente que estos dos últimos devengan el IVA correspondiente.

Señala la DGT en contestación a Consulta de 12 de junio de 2002, relativa a una entidad que había suscrito un acuerdo con una asociación sin ánimo de lucro en virtud del cual la primera realizaba una aportación económica, asumiendo por su parte la asociación la obligación de difundir su participación en la financiación de sus actividades e interviniendo igualmente una tercera entidad, socio fundador de la asociación sin ánimo de lucro, que se encargaba de ceder espacios gratuitos para la inserción de anuncios a la entidad consultante, que “las aportaciones que realice el organismo consultante a la asociación no deben considerarse contraprestación de operación sujeta y, por tanto, esta última entidad no debe repercutir cuota alguna de IVA a la entidad consultante”.

A la hora de argumentar la anterior consideración recuerda el citado Centro Directivo que es doctrina reiterada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas el hecho de que sólo se comprenden en el ámbito de aplicación del IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizada mediante contraprestación, siempre que exista una relación jurídica y directa entre dicha contraprestación y los bienes entregados o los servicios prestados.

(que establece que las donaciones no son deducibles), resultaría totalmente deducible.

En el caso planteado la asociación en cuestión (una asociación de deportes olímpicos) no realizaba operación alguna de la que pudiera considerarse contraprestación la aportación dineraria realizada por el donante. Ahora bien, refiriéndose a la aportación efectuada por la otra entidad (la cual tenía lugar mediante cesión de espacios televisivos de forma gratuita) estimó la DGT que "(...) Nos hallamos ante un supuesto de autoconsumo de servicios del artículo 12.3 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, al tratarse de una prestación de servicios efectuada a título gratuito, equiparada al hecho imponible general del IVA de realización de prestación de servicios a título oneroso (...) Por lo que se refiere a la cuantificación de este hecho imponible, el artículo 79 cuatro de la Ley 37/1992 establece que en los casos de autoconsumo de servicios se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos". De este modo concluía la DGT que la cesión gratuita de espacios televisivos constituye una prestación de servicios sujeta a IVA en concepto de autoconsumo de servicios.³¹

³¹ Véase igualmente la Resolución de la DGT de 13 de junio de 1991, relativa a una Universidad que tenía suscrito un convenio de colaboración con un Ente público en virtud del cual aquélla realizaba investigaciones y experiencias para el desarrollo y mejora de la informatización de los servicios del Ente, así como para la optimización de determinadas aplicaciones contables, entregando como contraprestación de dichas prestaciones la entidad destinataria a la Universidad una determinada cantidad de dinero en forma de subvención. Concluyó en este caso el citado Centro Directivo que la Universidad, por realizar el citado convenio, adquiriría a los efectos del IVA la consideración de empresario, al efectuar con habitualidad, por cuenta propia y a título oneroso prestaciones de servicios sujetas a aquél, no siendo de aplicación además la exención relativa a los servicios de enseñanza, al considerarse los mismos como de investigación. Añadía por otra parte la DGT que quedaban sujetas al IVA las referidas operaciones con independencia del hecho de que la contraprestación satisfecha por el cliente adoptase, por razones estrictamente presupuestarias, la forma de subvención.

Como es sabido el art. 25 de la Ley 49/2002 dispone que "Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades".

Con carácter general adquieren la consideración de beneficiarios de la aportación las fundaciones y asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en el art. 3 de la Ley, así como las entidades asimiladas a las anteriores a efectos de los convenios de colaboración, es decir, las recogidas en las Disposiciones Adicionales 5ª a 10ª de la Ley.

La finalidad principal de la acción de patrocinio se centra en colaborar con las entidades no lucrativas en la realización de su objeto social o finalidad específica teniendo lugar, en contrapartida, la difusión del nombre del colaborador.

Por lo que respecta a la naturaleza jurídica del contrato, resulta ser la propia de un acto unilateral gratuito. El importe de la ayuda económica recibida se concreta en la liberalidad, no produciéndose el pago de un servicio o contraprestación. Y la difusión de la empresa patrocinadora no altera la gratuidad del contrato, debido a la amplitud de la causa liberal que caracteriza a los contratos de beneficencia. Ello explica, además, que proceda la aplicación normativa relativa a las donaciones.

Nótese por tanto como en estos convenios se origina una cierta onerosidad en la donación que supone la aportación económica realizada por el empresario que suscribe el convenio, circunstancia esta que constituye una excepción al régimen general del me-

cenazgo, que solamente admite como negocios válidos las donaciones puras y simples. En este último caso la entidad receptora quedaría obligada a difundir la participación del colaborador, pudiendo ser considerada esta última obligación como una prestación de servicios a efectos del IVA.

En cierta medida podría afirmarse que el convenio de colaboración constituye una especie de figura intermedia entre el contrato de patrocinio publicitario y la donación puramente desinteresada, exigiéndose al donatario una determinada conducta como es la de difundir la participación del colaborador en las actividades reguladas o financiadas a través de aquél. Nos hallamos ante una obligación de carácter positivo y no ante una servidumbre o carga que deba ser soportada por las entidades beneficiarias del mecenazgo.

Por su parte el art. 24 de la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad establece que "El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinador, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador".

Por tanto en estos contratos el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador, siendo el régimen jurídico aplicable a esta clase de contratos el del contrato de difusión publicitaria.

Adquieren por tanto la consideración de beneficiarios de la aportación realizada con motivo de la celebración de estos contratos de patrocinio publicitario o esponsorización cualquier tipo de entidad, pública o privada, y ya se trate de una persona física o jurídica.

La finalidad principal de la acción de patrocinio se reduce a la obtención de publicidad de la acción financiada, concretándose la contraprestación en dicha publicidad que podrá contener, junto al nombre del patrocinador, diversas referencias a las características competitivas del patrocinador o a alguno de sus productos comerciales.

La naturaleza jurídica del contrato parece clara. Nos hallamos ante un acto bilateral de carácter oneroso en el que la ayuda económica recibida resulta equivalente al precio de la actividad o de los servicios realizados por el patrocinado a favor del patrocinador, adquiriendo la publicidad recibida un valor económico en el mercado y debiendo aplicarse las normas reguladoras de los contratos onerosos.

Téngase presente además que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 14.1.e) del TRLIS, la aportación realizada adquiere la consideración de gasto deducible para la determinación de la base imponible sin ninguna limitación. Y, por lo que al patrocinado se refiere, se trata de una renta exenta, en virtud de lo dispuesto por el art. 6.1.a) de la Ley 49/2002.

Desde un determinado sector de la doctrina, al objeto de poder clarificar la diferencia existente entre estos contratos de patrocinio publicitario y los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general ha de precisarse el alcance de la prestación que puede ofrecer la entidad sin ánimo de lucro, teniendo presente que en el contrato de patrocinio existe una mayor exigencia en lo relativo a la promoción del patrocinador.

De esta opinión se muestran partidarios, por ejemplo, GIMÉNEZ-REYNA y ZURDO RUIZ-ÁYUCAR³², para quienes la diferencia existen-

³² GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Funda-*

te entre ambas figuras radica en el matiz marcadamente publicitario que el contrato de patrocinio presenta frente al convenio de colaboración. En esta misma línea se sitúa DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GURÉN³³, que destaca la idea de que, en el contrato de patrocinio, el patrocinador tiene un deber más amplio que el colaborador, dado que este último no tiene que hacer referencia alguna a la actividad o productos del patrocinador, a diferencia de lo que sucede con el patrocinio publicitario. Y, a juicio de MARÍN-BARNUEVO FABO³⁴, en el convenio de colaboración la entidad sin ánimo de lucro tiene limitada la difusión a la mención del nombre del colaborador, lo que no sucede en los contratos de patrocinio publicitario, que pueden aludir además a las características competitivas del patrocinador o a alguno de sus productos comerciales.

A esta cuestión se refirió además el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 18 de noviembre de 1998, en los siguientes términos: "(...) el otorgamiento del derecho a constituirse en 'patrocinador oficial' otorga al adquirente los siguientes derechos: utilizar la imagen en sus campañas publicitarias, utilizar el logotipo de (...) sobre los productos y su publicidad (...) Conforme a lo expuesto se deduce que en los contratos mencionados se va más allá de una simple difusión de la participación del colaborador. Se trata más bien de una colaboración en la publicidad del patrocinador y, por tanto, de un contrato de difusión que, como tal contrato, tiene por objeto promocionar a través del deporte marcas o productos comerciales".

ciones y de Incentivos Fiscales, Escuela Libre-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 531.

³³ DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GURÉN, F., *Régimen Fiscal de las Entidades sin Ánimo de Lucro*, ob. cit., pág. 133.

³⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., "Fiscalidad del mecenazgo", en la obra colectiva *Las Fundaciones (su Fiscalidad e Incentivos al Mecenazgo)*, ob. cit., pág. 131.

No es este sin embargo el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en su Resolución de 9 de marzo de 1999, anteriormente citada. Afirma este Centro Directivo en dicha Resolución que los contratos de colaboración no están sujetos a IVA, precisando al respecto que "en el contrato de patrocinio a la empresa aportante le importa el servicio publicitario prestado por la entidad no lucrativa, siéndole irrelevante el destino que ésta le dé a los fondos entregados. Por el contrario, en los convenios de colaboración pasa a un primer plano para la empresa la realización de los fines de interés general".³⁵

Esta línea interpretativa ha sido defendida, dentro de la doctrina, por MARTÍN FERNÁNDEZ Y FERNÁNDEZ FUENTES³⁶, quienes consideran que la causa del contrato publicitario es mercantil, mientras que en el convenio de colaboración predomina la colaboración con las actividades de una determinada entidad sin ánimo de lucro.

Un tercer criterio diferente ha sido defendido por GARCÍA NOVOA³⁷, quien considera que no resulta posible el establecimiento de una diferenciación entre lo que es "patrocinio publicitario" y "mecenazgo", al constituir, a su juicio, "dos figuras entre las que existe permanente ósmosis. De esta manera, y debido al distinto régimen tributario de ambos negocios, nos encontraríamos ante una economía de opción".

³⁵ Fue a partir de esta Resolución de 9 de marzo de 1999 cuando la Administración Tributaria modificó su criterio, considerando a los convenios de colaboración como no sujetos a IVA. Con anterioridad el criterio defendido, entre otras, en las contestaciones a Consultas de 10 de octubre de 1995, 20 de marzo de 1996 y 29 de abril de 1998 había sido el contrario.

³⁶ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G., "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", ob. cit., pág. 251.

³⁷ GARCÍA NOVOA, C., "Aspectos fiscales del sponsor", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, ob. cit., págs. 639 y ss.

Ciertamente, con la finalidad de que una determinada norma pueda declarar no sujeto a IVA el convenio de colaboración, produciéndose en cambio la tributación del contrato de patrocinio, es necesario que exista una diferencia clara entre ambas figuras. En efecto, no debe confundirse la figura de los convenios de colaboración empresarial con la correspondiente a los contratos de patrocinio publicitario. Porque si la diferencia es de carácter meramente formal, a la luz de lo establecido por la Sexta Directiva en materia de IVA no podrían tributar de distinta manera dos negocios análogos por el mero hecho de presentar distinta denominación.

Ya en su Sentencia de 17 de noviembre de 1993 (Asunto C-68/92), el TJCE se encargó de precisar que "El concepto de 'prestaciones de publicidad' constituye un concepto comunitario que debe ser objeto de interpretación uniforme, con la finalidad de evitar el surgimiento de situaciones de doble imposición o de no imposición que pudieran derivarse de interpretaciones divergentes".

Nótese como el concepto de "prestación de publicidad" resulta definido de manera amplia, dando cabida a aquellas entidades que no sean de publicidad y alcanzando incluso a los servicios de promoción. Por el contrario, si existiese alguna diferencia material que motivase que el convenio de colaboración se aproximara de una manera clara hacia el altruismo, sí que podría calificarse como no sujetos a los convenios de colaboración, máxime teniendo en cuenta que el retorno que pueda percibir el mecenas no podría calificarse en sentido estricto como contraprestación. De este modo, si el convenio de colaboración en cuestión no constituye una prestación de servicios, tendrá el carácter de donación.³⁸

³⁸ Sucede no obstante que la Ley 49/2002 no define con claridad las características configuradoras de

De cualquier manera, y a diferencia de lo que sucede con los convenios de colaboración, los servicios prestados en virtud de contratos de patrocinio han de quedar sujetos y no exentos de IVA. Y su diferencia respecto de aquellos ha de buscarse en la preponderancia de los fines publicitarios del patrocinador, circunstancia que no se produce en los convenios, en los que lo esencial es la afectación finalista de la ayuda económica al cumplimiento del objeto o de la finalidad específica de la entidad.

Así las cosas, estimamos que el criterio determinante para poder diferenciar unos de otros ha de ser el examen de la causa específica del contrato, atendiendo a las motivaciones subjetivas de las partes de cara a su celebración, y siendo necesario que dichas motivaciones psicológicas queden objetivadas de alguna forma en las cláusulas del contrato. En un primer momento habremos de determinar si en virtud de la causa objetiva del contrato las cantidades entregadas por el aportante presentan una causa remuneratoria o, por el contrario, lucrativa, para lo cual habrá que examinar la estructura del contrato y, de manera específica, la exigibilidad de las prestaciones de cada parte. Sólo así podremos comprobar si coincide con la causa típica del contrato de patrocinio o de cualquier otro contrato oneroso.

Y únicamente si surgiesen dudas acerca de la calificación jurídica del contrato podrán tomarse en consideración las motivaciones subjetivas de las partes las cuales, para que tengan repercusión jurídica, habrán de ser reconocidas por ambos contratantes debiendo haber sido elevadas además a condición determinante del pacto concertado y quedando debidamente documentadas³⁹.

los convenios de colaboración y de los contratos de patrocinio.

³⁹ Así lo declaró el TS, entre otras, en sus Sentencias de 30 de septiembre y 21 de noviembre de 1988.

Ninguna relevancia adquieren las denominaciones que puedan emplear las partes contratantes, ya que lo esencial es la estructura del contrato.

En relación con esta cuestión resulta especialmente significativa la contestación de la DGT a Consulta de 18 de septiembre de 2001, relativa a una entidad que editaba una revista infantil gratuita y que, para financiar dicha publicación, suscribía diversos contratos de patrocinio con distintas entidades públicas y privadas. En opinión de la DGT las aportaciones en metálico percibidas por la sociedad consultante de las empresas con las que había suscrito los convenios de patrocinio, destinadas por aquélla a la publicidad de su revista, no constituyen contraprestación de operaciones sujetas al IVA en el supuesto de que aquélla, en virtud de dichos convenios, no procediese a realizar a favor de tales empresas operación alguna a efectos del Impuesto.

Y ello por producirse la existencia de dos elementos del hecho imponible a los que ya se había referido con anterioridad la Resolución de la DGT de 9 de marzo de 1999, a saber: el consumo gravable, en el supuesto de no recibir las empresas de la sociedad consultante bienes o servicios en provecho propio⁴⁰; y el elemento de la onerosidad, al faltar en el supuesto planteado una relación de equivalencia entre las ventajas que las empresas en cuestión percibían en virtud del convenio y las aportaciones efectuadas de acuerdo con el mismo en favor de la sociedad consultante.

Únicamente en el supuesto de que concu- rriesen los dos elementos mencionados las

⁴⁰ Este sería el caso en que, si bien la difusión del nombre de la entidad como colaboradoras en la publicación de la revista infantil pudiera suponerles una mejora en su imagen pública y una promoción de sus actividades, no fuese esta la finalidad del convenio, sino la realización de aportaciones en metálico con un ánimo de liberalidad que trascienda el interés particular de dichas empresas.

referidas aportaciones en metálico podían considerarse realizadas esencialmente a título gratuito, sin que el compromiso existente por parte de la sociedad consultante de difundir la identidad de las empresas que las hubiesen realizado pudiera considerarse como constitutivo de una transacción efectuada entre ambas partes, de la cual la aportación constituiría el precio o contravalor.

Así las cosas, concluía la DGT en esta contestación a Consulta de 18 de septiembre de 2001 que "(...) Las aportaciones en metálico que la sociedad consultante perciba de empresas con las que ha suscrito convenios de patrocinio constituirían contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso en que respecto de las mismas no se produjesen las dos circunstancias mencionadas en las letras a) y b) del apartado 2 anterior, por no realizarse las mismas esencialmente a título gratuito, existiendo por el contrario, en virtud de los convenios suscritos, una transacción entre ambas partes propia de un contrato de patrocinio publicitario cuya causa sería la de publicitar mediante precio por parte de la sociedad consultante un determinado mensaje de las empresas patrocinadoras, constituyendo dicho precio las referidas aportaciones. En este último caso el tipo de gravamen aplicable a estas operaciones sería el 16 por ciento".

En resumen, los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general no originan hecho imponible alguno en el Impuesto sobre el Valor Añadido ya que, como hemos tenido oportunidad de analizar, no se produce una prestación de servicios. En efecto, el compromiso asumido por la entidad sin fin lucrativo en un convenio de colaboración consistente en difundir la participación del colaborador no constituye una prestación de servicios sujeta al IVA dado que, ni existe consumo gravable ni hay onerosidad. Por el contrario, ambos elementos configuradores del hecho imponible del citado Im-

puesto sí que están presentes en el contrato de patrocinio publicitario.⁴¹

Y, al amparo de este tratamiento tributario, parece lógico pensar que, de cara a la organización de un concreto evento mediante aportaciones empresariales, la entidad no lucrativa de que se trate se incline por acudir a la fórmula del convenio de colaboración, ya que en este último caso la aportación recibida quedará íntegramente a su disposición. En cambio, de realizarse el evento acudiendo a la fórmula del patrocinio publicitario, la entidad deberá restar del importe recibido el importe del IVA a repercutir.

Finalmente conviene indicar que la figura del convenio de colaboración difiere igualmente de la del patrocinador oficial. En este último caso quien recibe la ayuda colabora activamente en la publicidad del patrocinador, excediendo dicha actividad de la simple difusión de la participación del colaborador, que constituye la única obligación a la que se compromete la entidad no lucrativa que participa en un convenio de colaboración.

A la luz de este conjunto de consideraciones puede calificarse el convenio de colaboración en actividades de interés general como una figura de mecenazgo empresarial cuya utilización se encuentra condicionada, en gran medida, por la situación tributaria en la que se halle la entidad sin fines lucrativos.

Y es que, en determinados supuestos, puede resultar más rentable a una entidad sin fin de lucro firmar un contrato de patrocinio publicitario, con la consiguiente repercusión del Impuesto. Piénsese que, desde la perspectiva que ofrecen las empresas colaboradoras y, más precisamente, al hilo de su régi-

men de tributación, resulta indiferente para estas entidades suscribir un convenio de colaboración o firmar un contrato de patrocinio publicitario, dado que en ambos supuestos las cuantías aportadas son objeto de deducción íntegra.⁴²

Por otra parte, en el hipotético caso de que les fuera repercutido el Impuesto, tampoco se les generaría ningún coste, al resultar deducible. Ello explica que no les afecte la imposición indirecta a la hora de optar por la firma de uno u otro. En este sentido, coincidimos con PEDREIRA MENÉNDEZ cuando afirma que “tal vez, dónde si pueden encontrarse mayores motivaciones para la firma de convenios de colaboración es en relación con la imagen pública de la empresa. Si lo que se pretende con la ayuda económica es transmitir a la sociedad una idea de altruismo y mecenazgo se suscribirán convenios de colaboración. Sin embargo, si lo único que se busca es una rentabilidad publicitaria y una colaboración activa de la institución no lucrativa en las campañas de promoción, se firmará un contrato de patrocinio publicitario”.⁴³

De cualquier manera este régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de los convenios de colaboración es incompatible con los restantes incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002. Así lo establece su art. 25.3, impidiéndose así que una misma cantidad pueda llegar a beneficiarse simultáneamente de ambos beneficios fiscales.

⁴¹ Esta diferenciación existente, a efectos del IVA, entre los convenios de colaboración en actividades de interés general y los contratos de patrocinio publicitario es objeto de delimitación en la Resolución de la DGT de 2 de abril de 2002.

⁴² En cambio, quizás con el anterior sistema podía resultar más atractivo para las empresas el contrato de patrocinio publicitario, ya que se permitía la deducción íntegra de dichos gastos sin limitación alguna.

⁴³ PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *El régimen fiscal del sector no lucrativo y de mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, ob. cit., pág. 279.

IV. ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS

Como ya hemos tenido oportunidad de precisar, el convenio de colaboración empresarial se configura como un acuerdo entre dos partes, a saber, el beneficiario de la aportación económica y la entidad colaboradora.

Procedemos a continuación al análisis de cada uno de ellos.

1. ENTIDADES BENEFICIARIAS DE LAS APORTACIONES

Los distintos entes perceptores de la ayuda económica en la que se concreta el convenio de colaboración se hallan contenidos en una lista distinta de la regulada al amparo de la normativa anteriormente vigente.

En efecto, en la actualidad nos hallamos en presencia de una lista cerrada. Quiere decirse con ello que cualquier eventual acuerdo que pudiera realizarse con entidades distintas de las que a continuación serán enunciadas no podrá beneficiarse del incentivo fiscal establecido en el art. 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, con independencia de que también puedan desarrollar fines de interés público.

¿Y cuáles son estas entidades beneficiarias de las aportaciones? En primer lugar, ha de tratarse de una de las entidades definidas en el art. 16 de la citada Ley. Así las cosas cabría aludir, no ya sólo a las entidades sin fines lucrativos a las que resulte de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002⁴⁴, sino también al Estado, Comu-

nidades Autónomas (CC.AA.) y Entidades Locales así como a sus Organismos Autónomos⁴⁵, a las Universidades públicas y colegios mayores adscritos a las mismas, así como a los Institutos Cervantes y Ramón Llull y a las demás instituciones con fines análogos de las CC.AA. con lengua oficial propia.

Y, en segundo término, y junto a las entidades anteriormente descritas, tienen la consideración de entidades beneficiarias de las aportaciones derivadas de los convenios de colaboración empresarial las entidades enumeradas en las Disposiciones Adicionales 5ª a 10ª de la Ley 49/2002.⁴⁶

2. DONANTE

Por lo que al colaborador se refiere, adquiere esta consideración aquel que realiza la aportación económica para contribuir con los fines y actividades propias de los entes anteriormente indicados.

en el Registro de Fundaciones; las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español; y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos anteriormente enumeradas.

⁴⁵ *Nótese que, a través de esta previsión, se está dando cabida en la categoría de entidades beneficiarias de los convenios de colaboración a los organismos autónomos de investigación y experimentación previstos en el Real Decreto 574/1997, de 18 de abril.*

⁴⁶ *Concretamente se trata de: Cruz Roja Española; ONCE; Obra Pia de los Santos Lugares; Consorcios Casa de América, Casa e "Institut Europeu de la Mediterrània"; las fundaciones propias de las entidades religiosas, siempre y cuando presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas y los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos; la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que hayan suscrito acuerdos de cooperación con el Estado Español (caso de la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España previstas en las Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992, de 10 de noviembre, respectivamente); y el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las CC.AA. con fines análogos a la Real Academia Española.*

⁴⁴ *Estas entidades son, concretamente, las siguientes: fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública y organizaciones no gubernamentales cuya forma jurídica resulte ser la de una fundación o asociación de utilidad pública siempre que, en cualquiera de los casos, cumplan los requisitos recogidos en el art. 3 de la Ley 49/2002: las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas*

Dada la regulación actualmente existente estimamos que esta posición podría ser asumida por cualquier empresa, social o individual, que así lo pretendiese. Y es que, a pesar de nada señala a este respecto de manera expresa el art. 25 de la Ley 49/2002, sí que se alude en el citado precepto, al menos genéricamente, a la "entidad colaboradora o colaborador", no determinándose si éste puede o no constituir una empresa individual o si, por el contrario, ha de tener personalidad jurídica. A mayor abundamiento contiene el apartado segundo de este art. 25.2 de la citada Ley una referencia a la deducibilidad de las donaciones realizadas para "la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora (...) o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Cabe estimar, en consecuencia, que constituyen colaboradores los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente en territorio español, además de aquellos empresarios y profesionales sujetos pasivos del IRPF que determinen su rendimiento por aplicación del método de estimación directa de la base imponible.⁴⁷

¿Y qué sucede con las entidades previstas en el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria? ¿Podrían estas entidades firmar convenios de colaboración con entidades no lucrativas? A priori cabría

⁴⁷ En este sentido se pronuncian, entre otros, CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre*, ob. cit., pág. 224 y GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, ob. cit., pág. 271; en opinión de este último autor se trata de un incentivo fiscal diseñado básicamente para las personas jurídicas, al margen de que resulte posible (de hecho así lo reconoce la propia Ley) que intervenga como sujeto colaborador una persona física.

estimar que no ya que, con carácter general, dichas entidades no tienen la consideración de sujetos pasivos ni del IRPF ni del IS, refiriéndose el párrafo segundo del art. 25 de la Ley 49/2002 a los "gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades" o al "rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF".

Ahora bien, conviene no olvidar que estas entidades del art. 35.4 de la LGT se hallan facultadas para desarrollar actividades económicas, siendo de aplicación las reglas contenidas en el art. 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, de cara a poder determinar el rendimiento neto derivado de dichas actividades mediante el método de estimación directa u objetiva. Así las cosas no parece que, en tales supuestos, se impida a estas entidades suscribir convenios de colaboración. En efecto, en aquellos supuestos en los que tales entes desarrollen una determinada actividad económica podrán actuar como colaboradores de entidades no lucrativas dentro del marco de un convenio de colaboración.⁴⁸

V. DETERMINACIÓN DE LOS ELEMENTOS OBJETIVOS

Sabemos ya que el convenio de colaboración empresarial constituye un pacto escrito a través del cual determinadas entidades reciben una ayuda económica destinada a la realización de su objeto social o de sus fines específicos comprometiéndose, a cambio, a la difusión de la participación del colaborador.

En consecuencia, al objeto de que nazca el derecho a disfrutar del beneficio fiscal establecido en el art. 25 de la Ley 49/2002 ha

⁴⁸ De esta opinión se muestra partidario GARCÍA NOVOA, C., *"Régimen fiscal del sponsor"*, ob. cit., pág. 113.

de producirse la concurrencia de dos requisitos claramente diferenciados. De una parte, la existencia de una aportación. Y, de otra, la difusión de la colaboración prestada al efecto. Procedemos, a continuación, a analizar cada una de estas condiciones básicas.

1. CRITERIOS CONFIGURADORES DE LA AYUDA ECONÓMICA

Señala el art. 25 de la Ley 49/2002 que la aportación ha de consistir en una "ayuda económica", no debiendo producirse indicio alguno acerca del modo en que dicha ayuda haya de materializarse (ya sea a través de bienes, de dinero o de la prestación de servicios).

Desde determinados sectores de la doctrina se ha venido manifestando a este respecto que resulta admisible cualquier modalidad de ayuda de carácter económicamente cuantificable, siempre y cuando produzca un beneficio económico a la entidad donataria y posibilite el cumplimiento de los fines de interés general protegidos en la Ley⁴⁹. Estamos de acuerdo con esta apreciación. Es más, creemos que nada impide que puedan

⁴⁹ Véanse SOPENA GIL, J., "El régimen tributario de la colaboración de las empresas en actividades de interés general establecido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre", *Revista Praxis Fiscal*, 30 de abril de 1995, pág. 359 y VICENTE DOMINGO, E., "Instrumentos jurídicos para la colaboración empresarial en actividades de interés general", *ob. cit.*, pág. 204; en palabras de este último autor, "este tipo de aportaciones en especie pueden resultar más beneficiosas a la empresa donante en cuanto se consigue una identificación mucha más rentable para ella entre el proyecto llevado a cabo y la empresa, que consigue una mayor publicidad". Por el contrario estiman que únicamente caben ayudas pecuniarias, entre otros, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 228, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., "Perspectiva jurídica de las medidas financieras de apoyo al patrimonio cultural", *ob. cit.*, pág. 9, GARCIA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, *ob. cit.*, pág. 269 y BLÁZQUEZ LIDOY, A., "El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I)", *ob. cit.*, pág. 6. Este fue, además, el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en su Resolución 1369/1998, de 22 de julio.

suscribirse convenios en los que la empresa colaboradora ponga a disposición de la entidad no lucrativa personal propio o medios tecnológicos, productos por ella fabricados, etc.

Por otra parte ha de tratarse de una ayuda económica de carácter finalista. Significa ello que dicha ayuda habrá de destinarse íntegramente a la realización de las actividades que las entidades donatarias desarrollan en cumplimiento de los fines de interés general previstos en el art. 3.1 de la Ley 49/2002.

Nótese además que, a la luz de la vigente regulación, no se prohíbe que la ayuda económica prestada pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en las ventas o beneficios de la entidad colaboradora. Así las cosas, como consecuencia de la ejecución del contenido de un determinado convenio de colaboración, y debido igualmente a la incidencia que dicha acción pueda llegar a originar en la imagen de la empresa, sus beneficios podrán verse incrementados.⁵⁰

2. LA NECESARIA DIFUSIÓN DE LA COLABORACIÓN

En reconocimiento a la aportación recibida, la entidad donataria se compromete a difundir la participación del colaborador en la actividad de interés general desarrollada por aquélla. Se trata de un compromiso que ha de constar por escrito y cuyo objeto se concreta en la difusión de la colaboración prestada a través de la puesta en conocimiento del público dicha contribución, admi-

⁵⁰ Como seguramente se recordará, durante la vigencia de la antigua Ley de Fundaciones de 1994 se dispuso la prohibición de que la entidad donataria pudiese ser gratificada con una participación en aquellos. Por el contrario en la actualidad no se impide que la ayuda económica a satisfacer por la entidad colaboradora pueda ser de valor fijo y entregada de presente o que, en su caso, se trate de una donación de ayudas futuras, dependiendo del efecto que el convenio pueda llegar a originar sobre los beneficios de la empresa.

tiéndose a tal efecto la validez de cualquier medio de difusión, ya sea oral o escrito.

Así las cosas, el compromiso que adquiere la entidad donataria con la empresa patrocinadora únicamente tiene por objeto la difusión de la colaboración prestada, no pudiéndose difundir ningún otro elemento distinto de aquella participación ni tampoco existir compromisos distintos a aquél tales como la obligación de adquirir bienes o servicios del colaborador o cualquier empresa vinculada al mismo.⁵¹

Téngase presente además que, como ya se ha señalado, y de acuerdo con lo dispuesto en el art. 25.1.in fine de la Ley 49/2002, la difusión de la participación del colaborador no constituye una prestación de servicios. En consecuencia dicha difusión en ningún caso hace desaparecer el carácter desinteresado con el que el colaborador realiza la aportación.

VI. LA CONCURRENCIA DE LOS ELEMENTOS FORMALES

¿Cuál es el contenido del compromiso escrito formalizado entre el donante y el donatario a través del cual tiene lugar la aportación efectuada? ¿Existe necesidad de que la entidad donataria expida una certificación destinada a acreditar la efectividad de la donación y que permita al donante aplicar el correspondiente beneficio fiscal en su impuesto personal?

Al hilo de la primera de las cuestiones planteadas, relativa a la formalización del convenio de colaboración, ha de señalarse que el legislador se limita únicamente a exigir la presencia de un compromiso escrito, no efec-

tuando mención alguna de los distintos aspectos que han de constar dentro del mismo. Lo cierto es, sin embargo, que nos hallamos ante una formalidad ad solemnitatem, determinando su inexistencia la inaplicación de los beneficios fiscales establecidos en el art. 25 de la Ley 49/2002.

Cabe aludir por tanto a la existencia de un silencio legislativo acerca de cual debe ser el contenido del convenio. Ahora bien, lo anterior no impide que podamos acudir a las reglas generales previstas al efecto para los contratos en el Código Civil y, más concretamente, a lo dispuesto en su art. 1261, que dispone la necesaria presencia de tres elementos configuradores de los mismos: el consentimiento de los contratantes; el objeto cierto que sea materia del contrato; y la causa de la obligación que se establezca.

Pues bien, a la luz de las exigencias previstas en el citado precepto puede afirmarse que en el compromiso escrito existente entre la entidad donataria y el colaborador han de hacerse constar, como mínimo, los siguientes aspectos: expresión del consentimiento del donante y donatario; importe de la ayuda económica; condiciones y medios a través de los cuales ha de efectuarse la difusión de la colaboración; y, finalmente, como causa del convenio, el destino que vaya a recibir la aportación realizada.

Por lo que respecta a la segunda de las cuestiones anteriormente formuladas, referente al medio documental que contribuya a dar efectividad a la aportación y a través del cual el colaborador adquiera constancia de la misma, debe reflexionarse acerca de la posibilidad de acreditar la procedencia de los beneficios fiscales previstos en el art. 25 de la Ley 49/2002 mediante una documentación distinta de la certificación a la que se refiere el art. 24 de dicha Ley (caso, por ejemplo, de una factura).

⁵¹ Véanse a este respecto MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G., "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", *ob. cit.*, pág. 6 y GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, *ob. cit.*, pág. 270.

¿Es éste un sistema de acreditación de las aportaciones incentivadas exclusivo y de carácter excluyente? ¿Qué operatividad asume la referida certificación en el ámbito de los convenios de colaboración? Con carácter general el citado art. 24 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo establece que “la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria”, dentro de la cual han de hacerse constar una serie de circunstancias relativas al donante, al donatario y al propio donativo recibido.

De entrada debe precisarse que el art. 24 de la Ley 49/2002 constituye el último artículo del Capítulo II del Título III de dicha Ley. En cambio, los convenios de colaboración quedan regulados en el siguiente Capítulo del citado Título. Por otra parte la referencia exclusiva realizada a la “efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones” coincide, en su integridad, con la del art. 17 de la Ley, y parece excluir las aportaciones efectuadas en el seno de un convenio de colaboración.

Desde nuestro punto de vista los convenios de colaboración se encuentran sujetos a la certificación anteriormente reseñada, respondiendo su naturaleza jurídica a la de las propias donaciones. Y ello a pesar de que en el punto III de la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 el legislador se encargó de precisar que “el Título III (...) regula, por último, los beneficios fiscales aplicables a otras actuaciones de mecenazgo distintas de la realización de donativos, donaciones y aportaciones”.⁵²

⁵² Es más, los convenios de colaboración no constituyen sino aportaciones, de manera que resultaría posible su inclusión dentro de la específica referencia contenida en el párrafo primero del art. 24 de la Ley 49/2002, relativa a “donativos, donaciones y aportaciones deducibles”.

Así las cosas, de cara a evitar excluir los convenios de colaboración de las exigencias documentales previstas en la Ley 49/2002 habría que ubicar el contenido del art. 24 de dicha Ley una vez analizada la totalidad de las aportaciones incentivadas en la misma o bien, en su caso, incluir dentro de su redacción una referencia expresa a los convenios de colaboración. En caso contrario cabría estimar que no se precisaría, en estos supuestos, de certificación alguna destinada a acreditar la efectividad de la aportación.

En nuestra opinión la certificación prevista en el art. 24 de la Ley representa una obligación irrenunciable asumida por el donatario y el único instrumento documental que permite acreditar los extremos necesarios para poder aplicar el correspondiente beneficio fiscal, hallándose condicionada la deducibilidad de las aportaciones efectuadas a su emisión. Cuestión distinta es que el donante posea igualmente una factura, recibo o cualquier otro tipo de documento contable en el que conste la ayuda económica entregada, el cual no constituiría título suficiente para proceder a la deducción de las donaciones efectuadas con las garantías formales exigidas por la Ley 49/2002. Así se encargó de precisarlo, además, la Resolución de la DGT 2311/1999, de 9 de diciembre.

VII. PRINCIPALES OBLIGACIONES ASUMIDAS POR LA ENTIDAD DONATARIA Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS DERIVADAS DE SU INCUMPLIMIENTO

1. OBLIGACIONES ADQUIRIDAS POR LA ENTIDAD DONATARIA

Tal y como hemos tenido oportunidad de precisar, las entidades beneficiarias de las aportaciones realizadas en el marco de un convenio de colaboración empresarial se hallan obligadas a divulgar el nombre de la entidad colaboradora asociada al acontecimiento financiado. E igualmente dentro del ámbito de las actuaciones de mecenazgo se establece una obligación a cargo de la enti-

dad donataria común a todas ellas y consistente en destinar las rentas y los bienes recibidos para financiar las actividades de interés general desarrolladas por aquélla.

¿Cuáles son las principales consecuencias jurídicas (civiles y tributarias) derivadas del incumplimiento de aquellas obligaciones que, en relación a las acciones de mecenazgo en sentido estricto y, especialmente, a los convenios de colaboración empresarial, se establecen a cargo de la entidad donataria?

A lo largo de las líneas que siguen procedemos a analizar, de una parte, las principales alternativas jurídicas de las que dispone el donante en aquellos supuestos en los que la entidad donataria no destine los bienes o cuantías recibidas a fines de interés general o, en su caso, no proceda a la divulgación pactada a la firma del convenio de colaboración. Y, de otra, serán objeto de estudio las distintas consecuencias tributarias que puedan llegar a derivarse de dicho incumplimiento.

2. CONSECUENCIAS NORMATIVAS DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO: LA REVOCACIÓN DE LA DONACIÓN

¿Qué vías se hallan recogidas en el ordenamiento jurídico a disposición del donante habiéndose producido un incumplimiento por parte de la entidad donataria de los deberes impuestos a esta última?

Con carácter general, y a la luz de la calificación, no ya sólo de las actuaciones de mecenazgo sino también de las aportaciones realizadas en el seno de un convenio de colaboración como donaciones, serán de aplicación las reglas previstas en el artículo 647 del Código Civil, de conformidad con el cual "La donación será revocada a instancia del donante cuando el donatario haya dejado

de cumplir alguna de las condiciones que aquél le impuso".⁵³

Ahora bien ello sólo será así si estimamos que las aportaciones realizadas no han superado el límite de la gratuidad ya que, en caso contrario, el régimen aplicable habiéndose producido un incumplimiento de sus deberes por parte de la entidad donataria sería, no el propio de las donaciones, sino el de los contratos onerosos.⁵⁴

En cualquier caso el conjunto de aportaciones reguladas en los arts. 17 y 25 de la Ley 49/2002 contienen un modo accesorio a la donación de cara a su efectividad, circunstancia que posibilita su calificación como donaciones de carácter modal y que determina que, en caso de incumplimiento de dicha obligación accesorio, se produzca la revocación unilateral de la donación, quedando el donante facultado para llevar a cabo el ejercicio de dicha acción.

¿Y qué sucederá en el ámbito estrictamente tributario? A priori el art. 17 de la Ley 49/2002 exige el carácter irrevocable de las donaciones al objeto de poder aplicar los distintos incentivos fiscales previstos al efecto.

⁵³ En este sentido se pronuncian, entre otros, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, ob. cit., pág. 213 y JIMÉNEZ DÍAZ, A., *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, ob. cit., pág. 200. Un criterio distinto es defendido por DEL CAMPO ARBULO, J. A., *La fiscalidad de las fundaciones y del mecenazgo*, Tirant lo Blanch-Centro de Fundaciones, Valencia, 2000, pág. 374, para quien el único supuesto en el que podría tener lugar la revocación sería la revocación en el de supervivencia o superveniencia de hijos, matizando no obstante a continuación el citado autor que "la constatación del carácter irrevocable de la donación en el certificado justificativo de la misma determina que el donante renuncia a su derecho a revocar la donación en el único supuesto en que podría hacerlo".

⁵⁴ Así, por ejemplo, y como bien ha señalado VICENTE DOMINGO, E., *El contrato de sponsorship*, ob. cit., pág. 96, este sería el régimen que correspondería al patrocinio publicitario por contraposición al patrocinio empresarial.

Señala concretamente el citado precepto que “darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples (...)”. Por su parte el art. 24.3.f) de la citada Ley se encarga de establecer la irrevocabilidad de todas las donaciones que resultan incentivadas por aquélla, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas imperativas civiles reguladoras de la revocación de las donaciones.

Nótese por tanto que, al amparo de la vigente regulación, y como regla general, se establece la irrevocabilidad de las donaciones incentivadas admitiéndose, en su caso, la revocación de estas siempre y cuando dicha revocación derive de la aplicación de las normas civiles reguladoras de la materia. Es esta una regulación que contrasta con aquella que se contenía en la antigua Ley 30/1994, de redacción más confusa. Como seguramente se recordará declaraba el art. 66.5 de la antigua Ley de Fundaciones el carácter irrevocable de las donaciones incentivadas por la misma. De este modo parecía no admitirse la aplicación de las reglas civiles dictadas al efecto, si bien se preveían las consecuencias tributarias que pudieran llegar a derivarse de una eventual revocación, no determinándose los supuestos en los que esta revocación tenía lugar. Dada esta situación la Administración se inclinaba por admitir la revocación de las donaciones incentivadas en la antigua Ley 30/1994 en aquellos supuestos regulados en el Código Civil, admitiéndose en dichos supuestos la aplicación de las consecuencias civiles previstas al efecto.⁵⁵

Recapitulando, dos serían las principales consecuencias que podrían llegar a originarse en aquellos supuestos en los que la entidad donataria utilizase los bienes y rentas recibidos en fines distintos de aquellos para

los que fueron donados. En primer lugar, y desde un punto de vista civil, la revocación o no de la donación por parte del donante, dado el carácter opcional con el que se halla configurada esta facultad. Y, en segundo término, habiendo optado el donante por revocar la donación, el retorno de los bienes de que se trate al patrimonio del donante (procediéndose, en su caso, a la anulación de las enajenaciones que el donatario hubiese realizado y de las hipotecas que hubiese impuesto sobre los mismos) y la devolución por parte de este último (es decir, del donatario), no ya sólo de los bienes, sino también de los frutos que hubiese percibido con posterioridad al incumplimiento de la condición estipulada.⁵⁶

3. CUESTIONES TRIBUTARIAS SUSCITADAS A LA LUZ DEL INCUMPLIMIENTO RESPECTO DE LA ENTIDAD DONATARIA Y DEL DONANTE

Con motivo de la revocación de la donación efectuada por el donante son varias las consecuencias tributarias que se originan, tanto respecto de aquel como del donatario. Dichas consecuencias tienen su punto de partida en los beneficios fiscales que la donación efectuada les hubiese reportado.

Analicemos en primer término la situación planteada desde el punto de vista de la entidad donataria. De acuerdo con lo dispuesto por el art. 6.1º a) de la Ley 49/2002, relativo a la exención de los ingresos derivados de los “donativos y donaciones recibidos para colaborar con los fines de la entidad, incluidas las aportaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de la constitución o en uno posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley”, las cantidades y bienes recibidos por la entidad no lucrativa en concepto de donación se hallan exentos

⁵⁵ Véase, a este respecto, la contestación de la Dirección General de Tributos a Consulta de 9 de septiembre de 1996.

⁵⁶ Así se encarga de establecerlo el art. 651 in fine del Código Civil.

de tributación. Y ello sobre la base de que se trata de unas aportaciones que van destinadas a la satisfacción de fines de interés general que constituyen un beneficio para toda la colectividad.

Debe precisarse no obstante que lo que se está produciendo en el presente caso es una desviación en la conducta deseada de la entidad donataria, con las consecuencias que dicha desviación puede llegar a tener sobre los beneficios fiscales de los que haya venido gozando dicha entidad.

En este sentido estimamos que el incumplimiento del destino otorgado a las rentas recibidas así como de la obligación de divulgar el nombre del colaborador en los convenios regulados por el art. 25 de la Ley podría acarrear, no ya sólo la revocación de la donación, sino también la pérdida del derecho a aplicar la exención prevista en el art. 6 de la Ley. Piénsese que nos hallamos ante una exención de carácter condicional, que sólo surte efectos para el presunto beneficiario en tanto en cuanto éste cumpla aquello que la norma jurídica le requiere.

Así las cosas, el eventual incumplimiento de los deberes indicados determinaría la inmediata ineficacia de la exención tributaria disfrutada y la correlativa obligación de devolver las rentas y bienes que le fueron donados, produciéndose la salida de las rentas, bienes o derechos del patrimonio de la entidad donataria, dejando de ser computados entre sus ingresos.

Tal y como ha señalado CASANELLAS CHUECOS⁵⁷, "La incidencia que el incumplimiento provoca en el impuesto personal del donatario es fiscalmente nula, en cuanto tales rentas, bienes o derechos no estuvieron sujetos a tributación en el ejercicio en que se

recibieron por aplicación de la correspondiente exención y, una vez devueltas al donante como consecuencia de la revocación, se consideran nulas a todos los efectos, como si no hubieran existido, sin perjuicio de las sanciones o intereses de demora que, en su caso, correspondan".

¿Y cuales serían las circunstancias que podrían determinar el incumplimiento del destino de las rentas recibidas a fines de interés general? En primer lugar, puede llegar a suceder que la entidad donataria destine las rentas recibidas a otros fines de carácter diverso que nada tengan que ver con el interés general que hubiese motivado la realización de la donación tales como la financiación de una actividad económica que no coincida con dichos fines o la inmediata venta de los bienes recibidos.

E igualmente cabría la posibilidad de que el incumplimiento originado se produzca al dejar de cumplir la entidad en cuestión los requisitos que hubiesen fundamentado su propia creación, en cuyo caso se estaría incumpliendo uno de los requisitos fundamentales previstos al efecto en el art. 3 de la Ley 49/2002. Como consecuencia de lo anterior, la entidad dejaría de quedar amparada por el régimen dispuesto en la citada Ley, pasando a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Es más, en aquellos supuestos en los que el incumplimiento de la exigencia contemplada por la Ley de Régimen de Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo diese lugar a que la fundación no pueda ser considerada como tal (al no perseguir la consecución de finalidades de interés general sino la realización de actividades mercantiles), estimamos que ni siquiera sería de aplicación el régimen subsidiario diseñado al efecto en dicha Ley para aquellas entidades parcialmente exentas dentro del Impuesto sobre Sociedades, debiendo tributar la entidad por el régimen general del

⁵⁷ CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2002, de 23 de diciembre, ob. cit., pág. 234.*

citado Impuesto, al no tratarse de una fundación.

En resumen la entidad donataria sufriría la pérdida automática de la totalidad de los beneficios fiscales establecidos en el Título II de la Ley 49/2002, surgiendo la obligación de devolver las cuotas que pudieran derivarse, no ya sólo del IS, sino también del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) y de los distintos tributos locales correspondientes al ejercicio en el que hubiese tenido lugar dicho incumplimiento. Así lo establece además el art. 14.3 de la Ley 49/2002.

Por lo que respecta a las consecuencias tributarias susceptibles de llegar a plantearse respecto del donante las mismas derivan del hecho de que la realización de una donación genera, en el ámbito de la Ley 49/2002, el derecho de aquél a aplicar, en el ámbito de su impuesto personal, determinados beneficios fiscales.

¿Qué consecuencias tributarias se originarían en el donante con motivo del incumplimiento de las obligaciones impuestas a la entidad donataria? ¿Se impone en estos casos a la persona del donante la obligación de reintegrar los beneficios fiscales de los que hubiese disfrutado con motivo de la realización de la aportación desinteresada tras recuperar de la entidad donataria el objeto de la donación?

A nuestro juicio el contribuyente que decida revocar la donación y que, por ende, recupere los bienes, derechos o cuantías donadas habrá de devolver los beneficios tributarios de los que hubiese venido disfrutando.

Ciertamente el citado criterio no aparece expresamente regulado por la Ley 49/2002, a diferencia de lo que sucedía durante la vigencia de la antigua Ley 30/1994, cuyo art. 66.5 aludía de manera específica a las consecuencias tributarias derivadas de la revo-

cación de la donación, estableciendo la obligación del donante de devolver las cuotas tributarias correspondientes a los beneficios tributarios que hubiesen sido disfrutados.

Ahora bien creemos que su aplicación podría fundamentarse en consideraciones tales como que, con motivo de la revocación de la donación, desaparecen los efectos jurídicos existentes entre beneficiario y donante. En otras palabras, por voluntad de este último resulta eliminada la situación de hecho que dio lugar a la aplicación de los correspondientes beneficios fiscales. A mayor abundamiento conviene recordar que la revocación constituye un derecho del donante susceptible de ser o no ejercido. Quiere decirse con ello que el donante dispondrá siempre de la facultad de calibrar las consecuencias tributarias derivadas de su acción antes de optar por su ejercicio.

Una situación distinta a la anterior sería, en cambio, aquella en la que el donante no revocase la donación al desconocer que la entidad donataria no destinó las rentas recibidas a los fines de interés general que la motivaron. Desde nuestro punto de vista en este último caso el incumplimiento de dicho requisito únicamente tendría consecuencias tributarias para la entidad donataria, no para aquellos que hubiesen realizado a ésta donaciones de buena fe. Téngase presente que en caso contrario podrían llegar a vulnerarse los principios de justicia y de seguridad jurídica, al no existir Registro público alguno que acredite el cumplimiento continuado por parte de las entidades no lucrativas de los distintos requisitos exigidos al efecto.⁵⁸

Por tanto aquel contribuyente que hubiese efectuado una donación y que, con posterioridad, decidiese revocarla al tener conoci-

⁵⁸ De esta opinión se muestran partidarios, entre otros, DEL CAMPO ARBULO, J. A., *La fiscalidad de las fundaciones y del mecenazgo*, ob. cit., pág. 250 y GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, ob. cit., pág. 115.

miento del destino de la misma a fines distintos a los previstos en la Ley o bien por no haber recibido la publicidad pactada con la entidad donataria en el marco de un convenio de colaboración, habría de devolver las cuotas tributarias correspondientes a los beneficios tributarios disfrutados a lo largo del periodo impositivo en el que se hubiese producido la revocación, al desaparecer el supuesto de hecho que dio lugar a su aplicación.

Como es lógico la determinación de tales cuotas variará en función de cual resulte ser la forma que hubiese adoptado el beneficio fiscal en el ámbito del impuesto personal del donante. En efecto, habiendo realizado el contribuyente (persona física o jurídica) alguna de las donaciones desinteresadas objeto de regulación en el art. 17 de la Ley 49/2002, se habrá producido la aplicación de una deducción en la cuota de su impuesto personal. En consecuencia la revocación de la donación originará un incremento de la cuota íntegra del IRPF o del IS del ejercicio en el que se hubiese realizado dicha aportación, según se trate de una persona física o jurídica, respectivamente.

Adicionalmente en el caso específico del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas puede llegar a suceder que, en el ejercicio en cuestión, hubiese sido aplicable el límite conjunto del 10 por ciento previsto al efecto por el art. 68.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, para las donaciones y las inversiones y gastos de interés cultural. Pues bien esta inclusión de las cuantías donadas por el sujeto pasivo a una entidad no lucrativa en el cálculo del citado límite podría llegar a originar una pérdida del derecho a deducir por las cuantías invertidas en bienes de interés cultural o por otras donaciones. Dada esta situación podría resultar adecuada la realización de una declaración complementaria del ejercicio en que tales aportaciones fueron realizadas, procediéndose así al cálculo de la cuota tributaria de-

bida en atención a aquellas deducciones correspondientes al ejercicio en el que se dedujesen aquellos importes.⁵⁹

Por otra parte, habiéndose realizado la aportación en el marco de un convenio de colaboración empresarial el incentivo correspondiente habrá sido computado como una partida de carácter deducible a efectos de determinación de la base imponible del IS o del rendimiento neto de la actividad económica de los empresarios o profesionales que determinen su base imponible por estimación directa en el ámbito del IRPF en la fase previa a la aplicación del tipo de gravamen.

Así las cosas, con motivo de la revocación de la donación, el sujeto pasivo habrá de determinar nuevamente la base imponible de su IS o de su IRPF correspondientes al ejercicio en el que se aplicaron dichos incentivos sin minorar el importe de la donación realizada, procediendo posteriormente a la aplicación del tipo de gravamen correspondiente para la determinación de la nueva cuota tributaria. No obstante, tratándose de una deuda tributaria derivada del Impuesto societario, y dado el carácter proporcional que caracteriza a su tipo impositivo, cabe plantearse hasta qué punto podría ser suficiente con la determinación de la parte de base imponible minorada como consecuencia de la deducción, aplicando a dicho tramo de la base el tipo de gravamen correspondiente al ejercicio en el que se hubiese producido la revocación. Lógicamente ello requeriría que no hubiese variado el tipo aplicable desde el ejercicio en el que hubiese tenido lugar la deducción. De otro modo, habiéndose producido variaciones, habría que adoptar el

⁵⁹ Véanse a este respecto, entre otros, JIMÉNEZ DÍAZ, A., *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, ob. cit., págs. 201 y ss. y BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 218, 2001, pág. 93.

tipo aplicable en el ejercicio de la deducción.

En todo caso el importe de las cuotas correspondientes a los beneficios tributarios disfrutados habrá de verse incrementado con la cuantía de los intereses de demora que resulte procedente.

4. EVENTUAL APLICACIÓN DE OTROS BENEFICIOS FISCALES

¿Es compatible el régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en el seno de un convenio de colaboración con los restantes incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002?

La respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa, de acuerdo con lo establecido en el art. 25.3 de la Ley 49/2002. Ahora bien, ¿Qué hemos de entender a este respecto por "incompatibilidad"? Con carácter general resultan incompatibles el régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en los convenios de colaboración, de una parte, y los demás incentivos fiscales previstos en la Ley, de otra.

Cuando el legislador alude al "régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en los convenios de colaboración" creemos que se está aludiendo a la previsión contenida en el art. 25.2 de la Ley 49/2002, al tratarse de cantidades que tienen la consideración de partidas deducibles de cara a determinar la base imponible del IS de la entidad colaboradora o del IRNR del establecimiento permanente y el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF.

Por otra parte, a través de la referencia a "los demás incentivos fiscales" contenida en la Ley 49/2002 está aludiendo el legislador a las deducciones en la cuota del IS, IRNR o IRPF previstas en el art. 17 de la citada Ley, así como a la consideración de los distintos gastos deducibles susceptibles de ser aplicados

de cara a la determinación de la base imponible del IS o del IRNR con establecimiento permanente y a la concreción del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del IRPF respecto a las cuantías destinadas directamente por las empresas a fines de interés general (art. 26 de la Ley 49/2002) o a programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (art. 27 de dicha Ley).

¿Y qué hemos de entender a este respecto por "incompatibilidad"? En nuestra opinión el citado término es utilizado por el legislador con la finalidad de aludir a la imposibilidad de aplicar simultáneamente diversos beneficios fiscales y sus respectivos límites. Tal y como tuvo oportunidad de precisar la DGT en contestación a Consulta de 8 de abril de 1997, "La deducción por adquisición de una vivienda habitual declarada Bien de Interés Cultural del Patrimonio Histórico Español y la deducción por inversiones en Bienes de Interés Cultural resultan incompatibles, ya que no se podrá aplicar a una única inversión el beneficio fiscal en dos de sus modalidades".

En consecuencia, el beneficio fiscal establecido para los convenios de colaboración resulta incompatible con el resto de incentivos regulados en la Ley 49/2002. Piénsese que una única aportación no puede generar el derecho a disfrutar de distintos incentivos fiscales. Tan sólo podrá ser objeto de deducción de acuerdo con las previsiones contenidas en el art. 25 de la citada Ley. En caso contrario, habiendo realizado una determinada persona jurídica una aportación dineraria a una entidad no lucrativa, habrá de optar por aplicar el incentivo previsto en el art. 20 de la Ley 49/2002 para las aportaciones desinteresadas, o bien el regulado en el art. 25 de la citada Ley para los convenios de colaboración, no pudiendo sin embargo simultanear ambos beneficios con motivo de la realización de una misma aportación.

Desde nuestro punto de vista nos hallamos ante una disposición ciertamente discutible, máxime si tenemos en cuenta que las propias características de la donación o de la inversión realizada determinan, por sí mismas, el incentivo resultante de su aplicación. Y es que debe diferenciarse entre una aportación realizada en el seno de un convenio de colaboración y cualquiera de las donaciones que regula el art. 17 de la Ley 49/2002 o los gastos directamente realizados por la empresa en la realización de fines de interés general.

VIII. REFLEXIONES FINALES

Con carácter general basta una sencilla comparación entre el contenido y la forma de los convenios de colaboración y de las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto para constatar que aquellas empresas que persiguen colaborar en la realización de fines de interés general lo hacen, mayoritariamente, a través de la formalización de un convenio con una entidad no lucrativa o entes asimilados.

Estos últimos le reportarán, además de los beneficios fiscales correspondientes, un beneficio adicional concretado en forma de publicidad y concretado en la difusión de su nombre junto al de la entidad sin ánimo de lucro.

Tomando como punto de referencia la cuantía del incentivo, en aquellos casos en los que la condición de colaborador recaerá en una persona física empresario o profesional, el beneficio fiscal establecido en el art. 25 de la Ley 49/2002 resulta más beneficioso que el previsto para el supuesto de donaciones desinteresadas. Como hemos tenido oportunidad de precisar, aquél se configura como un gasto deducible de cara a la determinación del rendimiento neto de la actividad ejercida. En cambio este último se articulará mediante la aplicación de una deduc-

ción en la cuota reconocida para las actuaciones de mecenazgo en sentido estricto.

Así las cosas, mientras las aportaciones realizadas en el seno de un convenio de colaboración reducen la base sujeta a tributación al tener la consideración de deducibles antes de la aplicación del tipo de gravamen progresivo presente en el IRPF (como se ha indicado, los convenios de colaboración adquieren la consideración de gasto deducible para la determinación de la base imponible y no como deducción en la cuota), las aportaciones desinteresadas reguladas en el art. 17 de la Ley 49/2002 son deducidas con posterioridad a la aplicación de aquél.

E, igualmente, siendo el colaborador una persona jurídica, el beneficio fiscal previsto para los convenios de colaboración resulta más beneficioso que el de las aportaciones desinteresadas reguladas a las que se refiere el citado art. 17 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Y ello debido a que, frente a la deducción en cuota prevista para éstas, las cuantías entregadas a la entidad no lucrativa en los términos establecidos en el art. 25 de la citada Ley son deducibles de la base imponible del colaborador sin límite alguno, procediéndose a asociar en nombre de la empresa al acontecimiento financiado.

Ahora bien a pesar de estas ventajas el legislador, a través del art. 17 de la Ley 49/2002 faculta, en relación con estas aportaciones desinteresadas, para aplicar las cuantías no deducidas en tal concepto (por exceder los límites previstos) durante los diez ejercicios inmediatos y sucesivos siguientes. De este modo se persigue facilitar la distribución del beneficio a lo largo de varios ejercicios.

¿Qué funcionalidad adquieren entonces los convenios de colaboración respecto de los contratos de patrocinio publicitario? Desde un punto de vista estrictamente tributario

ambas actuaciones difieren únicamente en el aspecto relativo a su sujeción o no al Impuesto sobre el Valor Añadido. Y es que, si bien dichas aportaciones reciben idéntico tratamiento fiscal en el ámbito del impuesto personal del donante y en el Impuesto sobre Sociedades del donatario, los convenios de colaboración se hallan plenamente exentos de tributación del IVA, al no tener la consideración de prestación de servicios y presentar un carácter esencialmente gratuito. En cambio quedarían sujetas a tributación las acciones de patrocinio publicitario realizadas.

Sin lugar a dudas es esta una consideración que habrá de ser valorada por el contribuyente a la hora de realizar una u otra acción. No obstante, también habrán de ser tenidos en cuenta aspectos tales como la repercusión social de su acción o la imagen empresarial que persiga otorgar la sociedad.

Como seguramente se recordará, en el contexto de la legislación anterior el empresario se inclinaba por concertar convenios de colaboración destinados a la promoción de su imagen, a pesar del tratamiento fiscal más desfavorable al que los mismos quedaban sujetos. A la luz de esta situación, dos serían las posibles alternativas: de una parte, estimar que la opción adoptada por el aportante se fundamenta en el hecho constatado de que, a pesar de serle más costosa la difusión de su imagen a través del convenio de colaboración, éste resulta más eficaz que el contrato de patrocinio; y, de otra, defender que el colaborador actúa persiguiendo exclusivamente fines altruistas, sin perjuicio de que obtenga con ello una ventaja colateral de promoción publicitaria.

Desde nuestro punto de vista, habrá que estar a unos criterios exclusivamente individuales que tomen en consideración circunstancias tales como el ahorro fiscal o los beneficios adicionales que las mismas puedan otorgar a la actividad económica del aportante.

R

Referencias

CONSULTAS OCTE

CONSULTA 2011.2.3.1 IS Aplicación de la deducción por inversión en activos no corrientes - placas fotovoltaicas - utilización previa por parte del transmitente

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una entidad dedicada a la promoción de parques solares. Dentro del proceso de expansión en el que se encuentra, contempla la posibilidad de adquirir placas fotovoltaicas a otro constructor de parques de esta naturaleza, con la intención de transmitir las posteriormente a terceros compradores, en la medida en que la situación del mercado lo permita. Según indica, estas placas serán adquiridas al constructor-vendedor antes de que entren en funcionamiento, y las incorporará a su balance como existencias, y no como activos no corrientes, al consistir su objeto social, precisamente, en la venta de este tipo de bienes. En la operativa seguida hasta la fecha, la compareciente ha vendido las placas solares a sus clientes mucho antes de la terminación de los parques en los que se encontraban (y, por lo tanto, mucho antes de su entrada en funcionamiento). No obstante, el artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, actualmente en vigor, determina que las instalaciones inscritas en el Registro de Preasignación de Retribución en Régimen Especial disponen de un máximo de doce meses para comenzar a vender energía eléctrica, transcurridos los cuales pierden el derecho a la retribución reconocida en la convo-

ocatoria a través de la que hayan accedido a dicho Registro. Así las cosas, la empresa plantea la posibilidad de que, si no encuentra comprador antes de que finalice ese plazo, tenga que ser ella misma la que ponga en marcha las instalaciones y comience a producir energía eléctrica, con objeto de cumplir la obligación establecida en el artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, y de mantener el derecho a la asignación reconocida a dichas instalaciones. Asimismo, informa de que entre el momento en que se formalizan los contratos de venta de las placas y la fecha en que se produce el cambio de titularidad de las mismas frente a la Administración y frente a las compañías eléctricas pueden transcurrir varios meses, a lo largo de los cuales es posible que deban instalarse los contadores y haya que comenzar a producir energía eléctrica.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber si sus clientes (a quienes venderá las placas por ella adquiridas) podrán aplicar la deducción por inversión en activos no corrientes nuevos regulada en el artículo 37 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que adquirirán unos bienes que, aun cuando puedan encontrarse en funcionamiento por los motivos señalados, no habrán sido incorporados al activo no corriente de ninguna otra persona o entidad (ni al suyo, ni

al del constructor a quien tiene intención de adquirir las placas).

Asimismo, quiere conocer si los rendimientos generados por las instalaciones fotovoltaicas deben ser atribuidos a los compradores desde el momento en que adquieran la propiedad jurídica y económica sobre ellas, o, si ya estuvieran en funcionamiento, desde que comenzaron a producir electricidad.

CONTESTACIÓN

1. En relación con la primera de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 37 de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), de conformidad con el cual: "1. Las inversiones que se realicen en activos no corrientes nuevos, que formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos, darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 del importe de dichas inversiones. Se entenderá que un activo no corriente no es nuevo si previamente ha sido utilizado por otra persona o entidad, en el sentido de haber sido incorporado a su inmovilizado o debiese haberlo sido de conformidad con el Plan General de Contabilidad, pese a que no hubiese entrado en funcionamiento. (...) 4. Las inversiones mencionadas en los apartados anteriores deberán reunir las características y cumplir los requisitos siguientes: a) Que se contabilicen dentro del activo no corriente las cantidades invertidas. A los efectos previstos en esta letra, no se tendrán en cuenta los activos que se pongan de manifiesto con ocasión de una inversión realizada por el arrendatario en el elemento arrendado o cedido en uso en los supuestos de arrendamientos operativos. b) Que los activos en que consistan tales inversiones, a excepción de los equipos informáticos, tengan establecido, al menos, un período mínimo de amortización de cinco años, calculado en los términos que

se establezca reglamentariamente. c) Que los elementos en que consistan las inversiones se encuentren en alguna de las siguientes situaciones: i) Que no tributen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, bien porque no estén sujetos o porque, estándolo, estén exentos, ii) o que se trate de inversiones en vehículos automóviles de turismo adquiridos por entidades que, aun tributando por el citado Impuesto, se dediquen con habitualidad al arrendamiento, sin posibilidad de opción de compra "renting", de esos vehículos automóviles por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un período de doce meses consecutivos, excepto que los mismos sean objeto de cesión a personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el apartado Cinco del artículo 79 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y siempre que esos vehículos automóviles se afecten exclusivamente al desarrollo de las actividades de alquiler referidas. d) Que el importe del conjunto de activos objeto de la inversión supere en cada ejercicio la cifra de 60.101,21 euros y que cumpla uno de los dos requisitos siguientes: -Superar el 10 por 100 del importe de la suma de los valores contables preexistentes del activo no corriente que forme parte del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible correspondiente a aplicaciones informáticas, deduciendo las amortizaciones, o -Superar el 15 por 100 del importe total del valor contable del activo no corriente de la misma naturaleza, sin deducir las amortizaciones. A los efectos de determinar el valor contable, se atenderá al balance referido al último día del período impositivo inmediato anterior al del ejercicio en que se realice la inversión, sin computar el correspondiente al activo no corriente objeto de la inversión que se encuentre en curso a la mencionada fecha. Se entenderá por activo no corriente de la misma naturaleza, el que se incluya o vaya a incluir en la misma cuenta, de tres dígitos, del

Plan General de Contabilidad o, en su caso, de los planes sectoriales oficialmente aprobados. A los efectos del cómputo de la cifra de 60.101,21 euros y del cumplimiento de los requisitos a que se refiere esta letra, se tendrán en cuenta exclusivamente los importes de las inversiones efectuadas en activos que reúnan las características y cumplan los requisitos a los que se refieren los apartados 1, 2, 3 y las letras anteriores del presente apartado de este artículo, no computándose las cantidades excluidas en virtud de lo dispuesto en las reglas 1ª, 2ª y 3ª del apartado 6 del presente artículo. e) No obstante lo dispuesto en la letra anterior, aquellas empresas que, habiendo cumplido los requisitos previstos en la misma, no superen el importe de 60.101,21 euros en el conjunto de los activos objeto de la inversión, podrán aplicar la deducción contemplada en el apartado 1 anterior, siempre que formalicen al menos un contrato laboral indefinido durante el ejercicio que suponga un incremento de la plantilla media y lo mantengan durante los dos años siguientes. 5. Con carácter general las inversiones en elementos de activo no corriente previstas en este artículo, así como las previstas en el resto de esta Norma Foral, se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento. (...) 6. Para el disfrute de la deducción contemplada en este artículo deberán observarse las siguientes reglas: 1ª En las adquisiciones de activos, formará parte de la base para la deducción la totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de los intereses, tributos indirectos y sus recargos y los costes correspondientes a las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro, que no se computarán en aquella, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de los activos. En el supuesto de que las inversiones consistan en bienes inmuebles se excluirá de la base de la deducción, en todo caso, el valor del suelo. (...) 2ª La base de la deducción no podrá resultar superior al precio que hubiera sido acordado en condiciones nor-

males de mercado entre sujetos independientes. 3ª La aplicación de la deducción será incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización y a la amortización acelerada. 4ª La transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso de los bienes en que se materialice la inversión durante el plazo a que se refiere el apartado 4 del artículo 46 de esta Norma Foral, determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones aplicadas y los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se produzca la desafectación. Si como consecuencia de la indicada desafectación, se redujese la cuantía de las inversiones a límites inferiores a los establecidos para tener acceso al disfrute de las deducciones se perderán éstas en su integridad, originándose la obligación de ingreso antes señalada. Del mismo modo se procederá cuando no se mantuviera el empleo creado durante el plazo fijado en la letra e) del apartado 4 anterior. Se exceptúan de lo previsto en los párrafos anteriores los supuestos en los que, por una sola vez y en el plazo máximo de un mes, se afecte nuevamente el bien o se reponga éste por otro de similar importe y características".

Para tener derecho a la práctica de la deducción por la que se pregunta, los activos en los que se materialice la inversión tienen que reunir las siguientes características básicas: a) ha de tratarse de activos no corrientes; b) han de formar parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias de la entidad; c) deben quedar afectos al desarrollo de las explotaciones económicas de la empresa; y d) tienen que ser nuevos. Los terrenos quedan excluidos en todo caso del ámbito de la deducción.

En lo que se refiere al requisito señalado en el punto d) del párrafo anterior, de que los activos sean nuevos, el propio artículo 37 de la NFIS establece que se entiende que un activo no es nuevo si previamente ha sido utilizado por otra persona o entidad, en el sentido de tener que haber sido incorporado a su inmovilizado, aunque no haya llegado a entrar en funcionamiento. Con lo que, si una entidad debe incorporar un activo a su inmovilizado y, posteriormente, lo transmite a una segunda compañía, ninguna de las dos sociedades podrá beneficiarse de la deducción objeto de consulta, incluso aun cuando dicha transmisión se produzca antes de que llegue a entrar en funcionamiento. Por el contrario, ha de entenderse que un activo no corriente es nuevo cuando previamente no haya tenido que incorporarse al inmovilizado de otra persona o entidad. A todos estos efectos, el término inmovilizado debe interpretarse como comprensivo de todos los elementos del activo no corriente (incluidas las inversiones inmobiliarias).

La NFIS no contiene ninguna definición ni de inmovilizado ni de activo no corriente, por lo que procede acudir a lo dispuesto en la normativa mercantil. Así, el artículo 35 del Código de Comercio preceptúa que: "1. En el balance figurarán de forma separada el activo, el pasivo y el patrimonio neto. El activo comprenderá con la debida separación el activo fijo o no corriente y el activo circulante o corriente. La adscripción de los elementos patrimoniales del activo se realizará en función de su afectación. El activo circulante o corriente comprenderá los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, así como, con carácter general, aquellas partidas cuyo vencimiento, enajenación o realización, se espera que se produzca en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Los demás elementos del activo deben clasificarse como fijos o no corrientes. (...)".

Adicionalmente, la Norma 6ª de Elaboración de las Cuentas Anuales del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, indica que: "El balance, que comprende, con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la empresa, se formulará teniendo en cuenta que: 1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: a) El activo corriente comprenderá: - Los activos vinculados al ciclo normal de explotación que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del mismo. Con carácter general, el ciclo normal de explotación no excederá de un año. A estos efectos se entiende por ciclo normal de explotación el período de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de explotación no resulte claramente identificable, se asumirá que es de un año. (...)".

Asimismo, en la Parte Quinta del PGC (Definiciones y relaciones contables), se define el activo no corriente (Grupo 2), señalando que: "Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año". Mientras que, con respecto a las existencias (Grupo 3), se prevé que: "Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios".

De donde se deduce que la calificación de un elemento como activo no corriente o como activo corriente depende, no de su propia naturaleza, sino de su afectación o destino económico. El activo no corriente

comprende los elementos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, mientras que en el circulante se incluyen los bienes que se espera vender, consumir o realizar en el ciclo normal de explotación de la compañía (así como aquellos otros cuyo ciclo, vencimiento, enajenación o realización, se cree tendrá lugar en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio). Concretamente, los activos poseídos para ser vendidos, consumidos o realizados en el curso normal de las explotaciones de la empresa constituyen las existencias.

En lo que a esta consulta interesa, ha de tenerse en cuenta que el Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, de retribución a la actividad de producción de energía eléctrica mediante tecnología solar fotovoltaica para instalaciones posteriores a la fecha límite de mantenimiento de la retribución del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, para dicha tecnología, estableció un mecanismo de concurrencia, dirigido a asignar la retribución especial mediante convocatorias trimestrales, en cada una de las cuales se fija el precio de la electricidad a generar por las instalaciones admitidas en ellas, hasta cubrir un cupo máximo de potencia. Concretamente, dicho Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, instauró un procedimiento de otorgamiento de retribución mediante la inscripción de los proyectos de instalación, o de las instalaciones, en un Registro de Preasignación de Retribución por convocatorias, de forma que la remuneración especial a percibir por la energía generada mediante cada instalación se hace depender de la convocatoria en la que haya accedido al Registro de Preasignación.

En particular, el artículo 1 del citado Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, establece que: "Constituye el objeto de este Real Decreto el establecimiento de un régimen económico para las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnolo-

gía fotovoltaica a las que no les sea de aplicación los valores de la tarifa regulada previstos en el artículo 36 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial, por su fecha de inscripción definitiva en la sección segunda del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica dependiente de la Dirección General de Política Energética y Minas, denominado en lo sucesivo, Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial, de acuerdo con lo previsto en el 9.1 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo".

A lo que el artículo 2 de este mismo Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, añade que: "El presente Real Decreto será de aplicación a las instalaciones del grupo b.1.1 del artículo 2 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, instalaciones de tecnología fotovoltaica, que obtengan su inscripción definitiva en el Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial dependiente de la Dirección General de Política Energética y Minas con posterioridad al 29 de septiembre de 2008".

Mientras que el artículo 4 del repetido Real Decreto determina que: "1. Para el adecuado seguimiento de los proyectos de instalaciones de producción en régimen especial de tecnología fotovoltaica, se establece una subsección de la sección segunda del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica a que se refiere el artículo 21.4 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, dependiente del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. Dicha subsección será denominada, en lo sucesivo, Registro de preasignación de retribución. 2. Para tener derecho a retribución recogida en este real decreto, será necesaria la inscripción, con carácter previo, de los proyectos de instalación o instalaciones en el Registro de preasignación de retribución. 3. Las inscripciones en el Registro de

preasignación de retribución, irán asociadas a un periodo temporal que se denominará en lo sucesivo, convocatoria, dando derecho a la retribución que quede fijada en dicho periodo temporal".

Finalmente, el artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, recoge que: "1. Las instalaciones inscritas en el Registro de preasignación de retribución dispondrán de un plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de publicación del resultado en la página web del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, para ser inscritas con carácter definitivo en el Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial dependiente del órgano competente y comenzar a vender energía eléctrica de acuerdo con cualquiera de las opciones del artículo 24.1 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo. 2. En caso de incumplimiento de la obligación establecida en el apartado 1 anterior, se procederá, por parte de la Dirección General de Política Energética y Minas, a la cancelación por incumplimiento de la inscripción en el Registro de preasignación de retribución (...) 3. La cancelación por incumplimiento de la inscripción de un proyecto en el Registro de preasignación será comunicada al órgano competente. Esta cancelación supondrá la pérdida de los derechos asociados a la inscripción en dicho registro, sin perjuicio de la posibilidad del titular del proyecto o instalación de volver a solicitar la inscripción en el Registro administrativo de preasignación de retribución comenzando de nuevo el procedimiento. (...) 5. La inscripción definitiva de una instalación en el Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial dependiente de la Dirección General de Política Energética y Minas supondrá, la cancelación de oficio de su inscripción en el Registro de preasignación de retribución (...)"

De otro lado, el artículo 9 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, por el que se regula la actividad de producción de energía

eléctrica en régimen especial, indica que: "1. Para el adecuado seguimiento del régimen especial y específicamente para la gestión y el control de la percepción de las tarifas reguladas, las primas y complementos, tanto en lo relativo a la categoría, grupo y subgrupo, a la potencia instalada y, en su caso, a la fecha de puesta en servicio como a la evolución de la energía eléctrica producida, la energía cedida a la red, la energía primaria utilizada, el calor útil producido y el ahorro de energía primaria conseguido, las instalaciones de producción de energía eléctrica en régimen especial deberán ser inscritas obligatoriamente en la sección segunda del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica a que se refiere el artículo 21.4 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, dependiente del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. Dicha sección segunda del Registro administrativo citado será denominada, en lo sucesivo Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial. 2. El procedimiento de inscripción en este registro constará de una fase de inscripción previa y de una fase de inscripción definitiva". Siendo así que la fase de inscripción previa se encuentra desarrollada en el artículo 11 de este Real Decreto y la de inscripción definitiva en el artículo 12 del mismo texto legal.

Por último, con relación a los efectos de la inscripción, el artículo 14 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, preceptúa que: "1. La inscripción definitiva de la instalación en el Registro administrativo de instalaciones de producción en régimen especial será requisito necesario para la aplicación a dicha instalación del régimen económico regulado en este Real Decreto, con efectos desde el primer día del mes siguiente a la fecha del acta de puesta en marcha definitiva de la instalación (...)"

De conformidad con todo lo anterior, las instalaciones de producción de energía eléctrica en régimen especial deben inscribirse en

el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción en Régimen Especial, como requisito para poder acogerse a la regulación económica prevista en el Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo. No obstante, las instalaciones de tecnología fotovoltaica que obtengan su inscripción definitiva en este Registro Administrativo con posterioridad al 29 de septiembre de 2008, están sujetas a un procedimiento específico de asignación de retribución por convocatorias, en virtud del cual los proyectos de instalación, o las instalaciones, deben inscribirse previamente en el Registro de Preasignación de Retribución, mediante un mecanismo de concurrencia por convocatorias, en las que se reparte un cupo máximo de potencia y a las que se asocia una remuneración preestablecida.

Las instalaciones inscritas en el Registro de Preasignación de Retribución disponen de un plazo de 12 meses, desde que el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio publica en su página web el resultado de la convocatoria en la que hayan sido admitidas, para inscribirse con carácter definitivo en el Registro Administrativo de Instalaciones de Producción en Régimen Especial, y comenzar a vender energía eléctrica, si no quieren perder el derecho a la remuneración asignada a su convocatoria (sin perjuicio de la posibilidad de comenzar de nuevo el procedimiento de inscripción en el Registro Administrativo de Preasignación, y obtener así la remuneración que corresponda a una convocatoria posterior).

Según afirma en el escrito presentado, la consultante se dedica exclusivamente a la promoción de parques solares para su posterior venta a terceros, por lo que las placas que desea adquirir al otro constructor tienen para ella la consideración de existencias, al tratarse de activos destinados a la venta en el curso normal de su explotación económica.

El hecho de que estas placas no deban incorporarse al activo no corriente de la entidad (ni al de la entidad a las que desea comprárselas), permitirá, en principio, que puedan ostentar la condición de activos no corrientes nuevos en sede de los inversores adquirentes, de forma que éstos tendrán derecho a beneficiarse de la deducción regulada en el artículo 37 de la NFIS, siempre y cuando, lógicamente, cumplan los demás requisitos exigidos para ello en la normativa reguladora del Impuesto.

Ahora bien, la compañía plantea que, en el proceso de comercialización de estas placas, podrán darse dos hipótesis distintas: 1) que sea ella misma quien, si no encuentra comprador en plazo, instale los contadores y comience a producir energía eléctrica, con objeto de cumplir la obligación impuesta en el artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, y así mantener el derecho a la retribución reconocida; o 2) que sean los inversores los que, una vez formalizado el contrato de compraventa, y adquiridas las placas, instalen los contadores y empiecen a generar energía eléctrica.

En el supuesto de que el cambio de titularidad de las instalaciones se produzca antes de su entrada en funcionamiento, de forma que sean los adquirentes quienes comiencen a producir energía eléctrica con ellas, la previa incorporación de las placas al patrimonio de la compareciente (y al del constructor al que desea comprárselas) como existencias, y no como inmovilizado, determinará su condición de activos nuevos en sede de los compradores. De manera que éstos podrán aplicar la deducción por la que se consulta, en la medida en que cumplan los restantes requisitos exigidos en la normativa reguladora del Impuesto.

Sin embargo, cuando sea la propia consultante quien ponga en funcionamiento las instalaciones, por no haber podido encontrar comprador antes de la finalización del plazo

de 12 meses previsto en el artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre, deberá analizarse si dichas instalaciones mantienen para ella la condición de activos no corrientes. Lo cual dependerá de su destino económico real.

Así, aun cuando no se trate de un supuesto exactamente igual al aquí planteado (al versar sobre empresas inmobiliarias), procede hacer referencia a la consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) número 3 de su Boletín Oficial número 52, de diciembre de 2002, relativa a cuándo debe entenderse que un activo inmobiliario ha de considerarse utilizado a efectos de su calificación contable como existencias o como inmovilizado. En ella se señala que: "(...) Por consiguiente, el criterio delimitador aplicable a un elemento para adscribirlo al inmovilizado es el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa. En otras palabras, es la función que desempeña en relación con la actividad objeto de explotación, la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado, con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudiera ser el plazo. Posteriormente, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, concretan con mayor detalle el criterio que se entiende aplicable para aquellos elementos que inicialmente calificados como inmovilizados, son enajenados. A este respecto, el criterio general recogido (también ha sido tratado en la consulta 1 del BOICAC 36, de diciembre de 1998), es el de que un elemento del inmovilizado que haya sido objeto de utilización o explotación, no se podrá traspasar al grupo de existencias y, por consiguiente, los resultados producidos por su venta deberán reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como resultados extraordinarios. De acuerdo con lo anterior, resulta fundamental determinar en qué situaciones

se entiende que un inmovilizado ha sido utilizado; en concreto, para aquellos activos en que teniendo una utilización mínima o irrelevante, se destinan a ser incorporados al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa. A este respecto, se entiende que en la medida en que el destino a que se ha hecho referencia anteriormente para calificar los bienes como inmovilizado sea irrelevante respecto a la utilidad del propio bien, en términos cuantitativos y cualitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación, circunstancia que supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental debiera limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien".

De donde se deduce que, tal y como se ha adelantado más arriba, con carácter general, la calificación de un elemento como activo no corriente depende del destino al que vaya a servir de acuerdo con el objeto propio de la compañía. Es decir, de la función concreta que desempeñe en relación con la actividad de la empresa. De forma que un elemento del inmovilizado que haya sido objeto de utilización o explotación efectiva no debe ser traspasado al grupo de existencias (hoy en día podría tener que ser traspasado al grupo de activos no corrientes mantenidos para la venta), mientras que los bienes destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la entidad han de formar parte de las existencias, sin que su utilización mínima o accidental deba limitar o alterar la verdadera calificación que procede otorgarles.

En el supuesto objeto de consulta, nos encontramos ante un promotor de parques solares fotovoltaicos que, si no encuentra compradores en plazo, puede verse obligado a tener que poner en funcionamiento las

instalaciones por él promovidas con anterioridad a su enajenación a terceros, de cara a no perder el derecho a la retribución especial a ellas ya asignada (artículo 8 del Real Decreto 1578/2008, de 26 de septiembre).

Si así fuera, atendiendo a todo lo indicado más arriba, se considera que una utilización mínima o accidental por parte de la consultante de dichas placas, inicialmente calificadas como existencias, no debería limitar o alterar su verdadera naturaleza de activos corrientes. Por lo que, si la enajenación de las mismas a los inversores se produce habiendo sido utilizadas por la consultante de forma irrelevante, cabrá entender que nos encontramos ante una operación de venta de existencias, en el transcurso del ciclo normal del negocio de la compañía. En cuyo caso, la contabilización de estas instalaciones como inmovilizado por primera vez en sede de los inversores, posibilitará que éstos puedan acogerse a la deducción regulada en el artículo 37 de la NFIS, siempre que cumplan los demás requisitos, condiciones y límites exigidos para ello.

Por el contrario, la afectación duradera de las placas al proceso de producción de energía en sede de la consultante determinará: 1) su desvinculación del ciclo ordinario de negocio de la compañía y su consideración a los efectos que nos ocupan como activos no corrientes; 2) la obtención de un resultado extraordinario como consecuencia de su enajenación; y 3) la imposibilidad por parte de los inversores de acogerse a la deducción por inversión en activos no corrientes materiales nuevos, al no tratarse de activos nuevos en el sentido de lo previsto en el artículo 37 de la NFIS.

Para concretar cuándo nos encontramos ante un uso irrelevante de las placas por las que se pregunta, o ante una explotación duradera de las mismas, deberá atenderse a las circunstancias que concurran en cada supuesto de hecho. En concreto, deberá

atenderse a la utilización que la compareciente pueda haber hecho de las citadas placas, en términos cuantitativos y cualitativos, con respecto a su utilidad propia. A estos efectos, el Servicio de Inspección de Tributos efectuará la comprobación oportuna para determinar si se ha producido, o no, un uso irrelevante de las referidas placas.

2. Respecto a la segunda de las cuestiones planteadas, relativa a la posibilidad de imputar a los inversores los rendimientos derivados de la generación y venta de energía eléctrica con anterioridad al momento en que adquieran la propiedad jurídica y económica de las instalaciones (y, se entiende que, con anterioridad a que ostenten la titularidad de los contratos técnicos con las compañías distribuidoras o transportistas de electricidad), ha de tenerse en cuenta, con relación al Impuesto sobre Sociedades, que en el artículo 10 de la NFIS se establece que: "1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. (...) 3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. (...)".

De manera que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina a partir del resultado contable, si bien éste debe ser corregido en aquellos supuestos y operaciones para los que la normativa tributaria establezca un tratamiento específico. En cuyo caso hay que estar a lo indicado en dicha normativa, ya que su contenido primará sobre el previsto a efectos contables, debiéndose practicar, si así procede, los ajustes correspondientes.

Mientras que en el artículo 20 de esta NFIS se recoge que: "1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros. (...) 3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de aquéllos a los que legalmente se les permita una amortización acelerada. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquél en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquél en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los apartados anteriores. (...)".

De otro lado, en lo que hace referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 12 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), preceptúa que: "3. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal

y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción o de los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas. (...)".

Por su parte, el artículo 28 de la citada NFIRPF establece que: "En la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad normal del método de estimación directa serán de aplicación las reglas generales establecidas en el artículo 26 de esta Norma Foral y lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, teniéndose en cuenta, además, las siguientes reglas especiales: (...)". Y el artículo 29 de la misma NFIRPF regula que: "Para la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa se operará de la siguiente forma: a) Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos, a excepción de las provisiones, las amortizaciones y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y en las reglas del artículo anterior. (...)".

Finalmente, el artículo 59 de la repetida NFIRPF indica que: "1. Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas a incluir en la base del Impuesto se imputarán, sin perjuicio de lo establecido en esta Norma Foral, al período impositivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos. En particular, serán de aplicación los siguientes criterios: (...) b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que en esta Norma Foral o reglamentariamente puedan establecerse. (...) 2. Reglas especiales: (...) d) Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas a las que apliquen para la determinación

de su rendimiento neto la modalidad simplificada del método de estimación directa, podrán optar, para dichas actividades, por el criterio de «cobros y pagos» para efectuar la imputación temporal de los ingresos y los gastos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: Primero: Que no originen alteración alguna en la calificación fiscal de los ingresos o los gastos. Segundo: Que se manifieste al presentar la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que deba surtir efectos. Tercero: Que, en ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal comporten que algún gasto o ingreso quede sin computar, debiendo practicar la oportuna regularización con carácter previo al cambio de criterio de imputación. Cuarto: El criterio de imputación ha de ser el mismo para todos los ingresos y gastos de la actividad económica a la que se aplique este criterio. El criterio de cobros y pagos se entenderá aprobado por la Administración tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente autoliquidación y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años. (...)"

En materia mercantil y contable, el artículo 34 del Código de Comercio señala que: "(...) 2. Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica. (...)".

Además, el apartado 3º del Marco Conceptual del PGC prevé que: "La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación: (...) 2. Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que

afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. (...)".

El apartado 4º de este mismo Marco Conceptual del PGC determina que: "Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son: 1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro. (...) 4. Ingresos. Incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios. (...) Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad o en una norma que lo desarrolle".

A su vez, en el apartado 5º del repetido Marco Conceptual se recoge que: "3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto. (...) Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos".

Por último, la Norma de Registro y Valoración 14ª del PGC, relativa a los ingresos por ventas prevé que: "Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista. b) La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos. c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad. d) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y e) los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad".

De conformidad con todo lo anterior, la imputación de los rendimientos por los que se pregunta deberá efectuarse atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica y económica de los acuerdos alcanzados entre las partes. Así, en la medida en que no se facilitan dichos acuerdos, únicamente cabe indicar, como regla de principio, que los ingresos derivados de la generación de electricidad en régimen especial corresponderán (al menos, con esta consideración) a quienes sean los titulares del producto objeto de aprovechamiento (la energía eléctrica). Concretamente, a quienes exploten las instalaciones en cada momento con objeto de transformar la energía solar en energía eléctrica para su vertido a la red. Tratándose de la explotación de dichas instalaciones a título de propietario, los ingresos provenientes de la comercialización de energía eléctrica difícilmente podrán imputarse, por este mismo concepto, a

quienes aún no ostenten la titularidad sobre las mismas o, en terminología empleada por el PGC, a quienes aún no ostenten su control económico (asumiendo los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad), a la vista de los pactos suscritos entre las partes y de la regulación del sector.

En el escrito de consulta no se aclara el motivo por el cual cabría asignar, de forma retroactiva, a los compradores los ingresos derivados de la comercialización de energía con anterioridad al momento en que adquieran las instalaciones fotovoltaicas. Concretamente, los ingresos generados entre la puesta en funcionamiento de las referidas instalaciones y su adquisición efectiva. Por ello, sólo puede indicarse que, si la consultante reconoce a los compradores alguna participación en los ingresos generados con anterioridad a que se adquieran las placas, este hecho dará lugar, normalmente, a un menor valor de enajenación de dichas placas, y no a una reasignación de los rendimientos ya devengados.

CONSULTA 2011.4.4.1 IVA Tipo impositivo - mantenimiento y reparación de calderas de gas

HECHOS PLANTEADOS

La consultante, domiciliada en Vitoria-Gasteiz, se dedica al mantenimiento y a la reparación de calderas de gas bajo las siguientes modalidades:

- Contratos de mantenimiento con inclusión de material.
- Contratos de mantenimiento con exclusión expresa de piezas de repuesto (en el supuesto de reparación se facturaría el material).
- Reparaciones en clientes no abonados (sin contrato de mantenimiento) con sustitución de piezas.

- Reparaciones en clientes no abonados (sin contrato de mantenimiento) sin sustitución de piezas.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo impositivo aplicable a cada uno de los servicios descritos anteriormente.

CONTESTACIÓN

1. De conformidad con lo preceptuado en el artículo 90.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), el Impuesto se exigirá al tipo del 18 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Uno.2.15º de la Norma, en la redacción dada por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2010, de 27 de abril, con efectos desde el 14 de abril de 2010 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012, establece que tributarán al tipo reducido del 8% (vigente a partir del 1 de julio de 2010) las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

“a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 33 por ciento de la base imponible de la operación.”

La Dirección General de Tributos, en diferentes consultas (entre otras, en la núm. V1195-10), estima que, a efectos de lo dispuesto en el artículo transcrito, deben considerarse “materiales aportados” por el empresario o profesional que ejecuta las obras de renovación o reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como los ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales.

En todo caso, como se ha indicado, el coste de dichos materiales no debe exceder del 33 por ciento de la base imponible de la operación. Este límite cuantitativo trae causa de lo dispuesto por la categoría 10 bis del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, donde se dispone la posible aplicación por los Estados miembros de tipos reducidos a la “renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado”.

Asimismo, dicho límite debe ponerse en relación con el artículo 8.Dos.1º de la Norma, donde se califica como entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de la Norma, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 33 por ciento de la base imponible.

Si se supera dicho límite, la ejecución de obra de renovación o reparación tendrá la calificación de entrega de bienes y, por consiguiente, tributará, toda ella, al tipo general del Impuesto del 18 por ciento. A estos efectos, no resultaría ajustado a Derecho diferenciar, dentro de una misma ejecución de obra calificada globalmente como de entrega de bienes, la parte correspondiente al servicio que lleve consigo con el objetivo de forzar la tributación de esa parte al tipo reducido del Impuesto.

Por tanto, sólo se aplicará el tipo impositivo del 8 por ciento previsto en el artículo 91.uno.2.15º de la Norma, a las ejecuciones de obra de renovación o reparación que se realicen en las condiciones indicadas por el citado precepto y tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios de viviendas o mayoritariamente de viviendas.

En este sentido, la calificación de la ejecución de obra como prestación de servicios resultará esencial para valorar la procedencia del tipo reducido.

A tal efecto, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que dispone que las circunstancias de que el destinatario no actúa como empresario o profesional, utiliza la vivienda para uso particular y que la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las obras dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, las circunstancias indicadas anteriormente.

2. Para la aplicación del tipo impositivo del 8 por ciento previsto en el artículo 91.uno.2.15º de la Norma a los diversas operaciones de mantenimiento consultadas, es preciso de-

terminar si las operaciones relativas a dichos mantenimientos tienen la consideración, a efectos de IVA, de ejecuciones de obra, pues sólo en ese caso podría resultar aplicable dicho precepto, no así, si dichas operaciones tuvieran la consideración de prestaciones de servicios.

Puesto que la Norma no contiene una definición del concepto de ejecución de obra, su determinación habrá que establecerla atendiendo a lo establecido en el artículo 11.1 de la Norma Foral General Tributaria de Álava (Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero) que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, que establece que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

En relación con lo anterior, hay que considerar que la calificación de una operación como de ejecución de obra resultará de que la relación establecida entre los contratantes responda, jurídicamente, al concepto de arrendamiento de obra regulada en el Derecho Civil.

Si bien la delimitación del concepto de ejecución de obra respecto de otras figuras de contratos, como es el arrendamiento de servicios, puede resultar, en algunos casos difícil, no se trata de un concepto jurídico indeterminado, puesto que la regulación de dicha figura se encuentra contenida en el Código Civil.

A estos efectos, el artículo 1544 de dicho Código establece que: "En el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto". Por tanto, atendiendo a dicha definición, lo propio del arrendamiento de obra es la obligación de

ejecutar o realizar una obra, es decir, obtener un resultado, pudiendo acordarse de que ejecutante ponga solamente su trabajo o que también aporte los materiales correspondientes (artículo 1588). Por otro lado, en el arrendamiento de servicios lo fundamental es la prestación del servicio concreto, con independencia del resultado final.

La Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda en relación con la distinción entre los conceptos de arrendamiento de obra y de servicios señala lo siguiente:

"La distinción entre el arrendamiento de servicios, *locatio conducto operarum*, y el arrendamiento de obra, *locatio conductio operis*, ex artículo 1544 del Código Civil, como señala el Tribunal Supremo" (...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...) (STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTS de 4 de febrero de 1950, de 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas).

A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo.

El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad de aquel si la relación se dilata o sostiene

en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal".

De todo lo anterior cabe colegir que la ejecución de obra se caracteriza por ser una prestación distinta de las de tracto sucesivo, que persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad las notas esenciales de ese tipo de operaciones.

Los servicios de mantenimiento, en general, consisten en la inspección técnica, revisión, realización de determinadas tareas de conservación y puesta a punto y, en su caso, la sustitución o reparación de determinadas piezas, generalmente no funcionales y previamente no excluidas de las coberturas que contienen los correspondientes contratos de mantenimiento. Dicho servicio se presta de forma continuada en el tiempo, mediante la visita periódica y, generalmente, programada a las correspondientes instalaciones. La contraprestación se articula mediante pagos periódicos, normalmente de carácter mensual, trimestral o anual.

3.- De acuerdo con lo expuesto las operaciones de mantenimiento consultadas en cualquiera de las modalidades contractuales bajo las que se realicen, no tienen la consideración a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de ejecuciones de obra, condición indispensable para la aplicación del tipo impositivo del 8% previsto en la Norma. Dichas operaciones, que tienen la consideración de prestaciones de servicios, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 18%.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en consulta de

fecha 14 de marzo de 2011 sobre el tipo impositivo aplicable a los servicios de mantenimiento.

Por su parte, las operaciones de reparación consultadas sin contrato de mantenimiento, con o sin aportación de materiales que se realicen en edificios de viviendas cuya construcción o rehabilitación tengan más de dos años de antigüedad, y que sí tendrán la consideración de ejecución de obra a efectos del IVA, les será de aplicación el tipo impositivo del 8%, cuando el coste de los materiales aportados no exceda del 33 por ciento de la base imponible de la operación, y tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular o a una comunidad de propietarios.

Las operaciones de reparación consultadas sin contrato de mantenimiento en las que no concurra lo expuesto, y sean realizadas en la vivienda ya terminada, tributarán al tipo impositivo del 18 por ciento.

CONSULTA 2011.7.4.1 IVA - lugar de realización de las operaciones - operaciones intracomunitarias

HECHOS PLANTEADOS

La consultante que se dedica a la compra-venta y tratamiento de cueros y pieles va a remitir cueros salados frescos a una curtiduría italiana para su curtido.

Los cueros una vez curtidos serán vendidos por la consultante a clientes principalmente italianos, sin que disponga de almacén ni delegación comercial en Italia, puesto que la mercancía permanecerá en la empresa italiana hasta su venta.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación por IVA de las operaciones mencionadas, especialmente lugar de reali-

zación del hecho imponible y si pueden facturar sin IVA como si se tratara de una venta intracomunitaria o deben facturar con IVA italiano.

CONTESTACIÓN

El artículo 9.3º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre Valor Añadido (en adelante, Norma) establece que se considerará asimilada a una entrega de bienes a título oneroso la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último, quedando excluidas, entre otras operaciones, las transferencias de bienes que se utilicen para la prestación de un servicio para el sujeto pasivo, que tenga por objeto informes periciales o trabajos efectuados sobre dichos bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos bienes, siempre que éstos, después de los mencionados servicios, se reexpidan con destino al sujeto pasivo en el territorio de aplicación del Impuesto.

En consecuencia, el envío de los cueros para su curtido a Italia dará lugar a la realización de una operación asimilada a una entrega de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto siempre que, ultimado dicho tratamiento, los cueros curtidos no sean expedidos de nuevo al territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, los cueros curtidos que no regresen al territorio de aplicación del Impuesto, como parece el caso, aunque constituyen para la consultante la realización de operaciones asimiladas a una entrega intracomunitaria de bienes en origen, y por tanto sujetas al Impuesto, se benefician en el supuesto planteado de la exención prevista en el apartado Tres del artículo 25 de la Norma, que determina la exención de las entregas

de bienes comprendidas en su artículo 9, número 3º.

En consecuencia con lo expuesto las operaciones que va a efectuar la consultante, consistentes en transportar a Italia cueros para una vez tratados comercializarlas allí, constituyen operaciones asimiladas a entregas de bienes realizadas a título oneroso que se encontrarán sujetas pero exentas del IVA en el territorio de aplicación del Impuesto.

Estas operaciones exigirán el cumplimiento de determinadas obligaciones formales, en particular, que su inclusión en la declaración de operaciones intracomunitarias, modelo 349, según lo establecido en los artículos 79 y 80 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprueba el Reglamento del Impuesto, y que la consultante disponga de los NIF/IVA de operador intracomunitario otorgados por las administraciones de los dos Estados.

Todo ello sin perjuicio en ese caso de la realización por la consultante de una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de destino, es decir, en Italia, y que las ventas que tengan lugar en Italia, tengan la consideración de entregas interiores de bienes sujetas al Impuesto en dicho Estado, conforme a la legislación del Impuesto que resulte aplicable en dicho Estado y que en cualquier caso debiera consultarse a la Administración italiana.

Por último, con respecto a los servicios de curtidors prestados por la empresa italiana a la consultante, haya que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 69.Uno de la Norma:

“Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Norma, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.”

En este caso que no concurre ninguna de las excepciones que prevé el citado precepto, conforme al mismo, los servicios prestados por la empresa italiana a la consultante estarán sujetos en territorio de aplicación del Impuesto, siendo el sujeto pasivo de los mismos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84.Uno de la Norma, por inversión la consultante, con lo que deberá consignar en sus declaraciones-liquidaciones de IVA la cuota devengada por dichas operaciones y si procede su deducción, además de su inclusión en la declaración de operaciones intracomunitarias, modelo 349, según lo establecido en los artículos 79 y 80 del citado Reglamento del IVA.

Lugar realización operaciones: adquisición intracomunitaria de automóviles y posterior venta a concesionarios Resolución R 13/2009 Expediente 3/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de junio de 2009

La Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Fernando de la Hucha Celador, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto de competencias planteado por la Diputación Foral de Álava contra la Administración Tributaria del Estado en relación con la aplicación de los puntos de conexión y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los períodos de liquidación comprendidos entre enero de 1990 y diciembre de 2005 de la entidad ROVER ESPAÑA S.A., con NIF A-28338093 que se tramita por esta Junta Arbitral con el número de expediente 3/2008.

I.- ANTECEDENTES

1. Con fecha 14 de marzo de 2008 tuvo entrada en esta Junta Arbitral escrito firmado por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava planteando conflicto de competencias frente a la Administración del Estado; en dicho escrito se solicita la fijación del porcentaje de operaciones realizadas en ese territorio histórico por parte de la entidad ROVER ESPAÑA

S.A., con NIF A-28338093 (en adelante, la sociedad) en concepto de operaciones interiores de entregas de bienes y de adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas y no exentas al IVA. En dicho escrito se indica que, conforme el artículo 11 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral (en adelante, RJACE) se ha comunicado el planteamiento del conflicto al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco y, tras exponer que el volumen proporcional de operaciones por ellos calculado se basa en la operativa de comercialización de los vehículos marcas MG y ROVER realizada en España por la sociedad, fija el importe reclamado en 455.872.482,77 euros, considerando que el porcentaje de operaciones realizado en el territorio histórico es del 95%.

2. En el escrito de planteamiento del conflicto se señalan las fechas de los distintos requerimientos efectuados por la Diputación Foral de Álava:

1º) El primero de ellos de 24 de noviembre de 1998 es un escrito acompañado de dos informes dirigido por el Jefe del Servicio de Inspección del Departamento de Finanzas, Hacienda y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava a la Inspectora Regional en funciones de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco donde literalmente se señala "Adjunto le remito dos informes elaborados por la Inspección de los Tributos de la Diputación Foral de Álava, correspondientes al Régimen Tributario de los Vehículos de Turismo Rover en España hasta 31/10/1995 y sobre el Régimen Tributario de los Vehículos

Rover en España" (las mayúsculas son transcripción literal). El primer informe abarca desde enero de 1990 hasta octubre de 1995 y el segundo desde noviembre de 1995 hasta septiembre de 1998.

Tras una prolija enumeración de argumentos, se invoca la "aplicación de los criterios acordados en la reunión de 10 de febrero de 1998 para la solución de problemas de distribución tributaria entre Administraciones en nuestra reunión de Jefes de Inspección de las Diputaciones Forales y la Agencia de Administración Tributaria" y se señala que los informes se remiten para que por parte de los servicios de la AEAT se efectúen las pertinentes consideraciones sobre los mismos en el plazo de tres meses a partir de la fecha de emisión; transcurrido dicho plazo, la Diputación Foral de Álava entiende que la AEAT está conforme con su contenido pasando a acreditar dichas cantidades a efectos de su compensación.

2º) El segundo de dichos requerimientos fue formulado mediante escrito de 18 de diciembre de 2003, del Jefe del Servicio de Inspección del Departamento de Finanzas, Hacienda y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava dirigido a la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco. En dicho escrito, tras señalar que de forma reiterada se está reclamando a la AEAT el porcentaje de tributación en el IVA de la sociedad, vuelve a señalar el procedimiento de distribución de vehículos y tras invocar informes de la Oficina Nacional de Inspección (ONI), que veremos posteriormente al haber sido aportados por la AEAT, actualiza los datos y las cuantías reclamadas desde septiembre de 1998 hasta diciembre de 2002 (partiendo siempre de que la proporción en el IVA es del 95% para Álava y 5% para la AEAT)

3º) El 16 de diciembre de 2005 (con fecha de salida el 19 de diciembre) se remite escrito firmado por la Jefa del Servicio de Inspección del Departamento de Finanzas, Hacienda y

Presupuestos de la Diputación Foral de Álava dirigido a la Inspección Regional de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco donde, reproduciendo similares argumentos, procede a actualizar los importes reclamados por ingresos realizados en Administración no competente incorporando las cuantías de enero-diciembre 2003 (manteniendo la distribución del 95% para Álava y del 5% para la Administración del Estado, es decir, para la AEAT).

3. Con fecha 10 de octubre de 2007 el Jefe del Servicio de Inspección del Departamento de Finanzas, Hacienda y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava emite informe cuyo objeto es el inicio del procedimiento sobre ingresos en Administración no competente contenido en el Acuerdo de 18 de mayo de 2006, incluido como Anexo XVI en el Acta 1/2007 de la Comisión Mixta del Concerto Económico de 30 de julio de 2007. Dicho informe se emite para su tramitación por la Unidad Coordinadora de la Diputación Foral de Álava y en él, amén de volver a describir el proceso de distribución de los vehículos, actualiza, a efectos de reclamación a la AEAT, las cantidades desde enero de 2004 a septiembre de 2005.

No obstante, conviene tener presente que las conclusiones del grupo de trabajo sobre remesas derivadas de ingresos en Administración no competente se incorpora al Acta de la Reunión del día 18 de mayo de 2006 celebrada entre el Director de la AEAT y los tres Directores de Hacienda de las respectivas Diputaciones Forales del País Vasco, siendo relevantes dos hechos: de un lado, que la entrada en vigor de las citadas conclusiones es de 1 de enero de 2006 (posterior en consecuencia al último período de liquidación del IVA reclamado) y, de otro, que, según la conclusión 1.1.2, no se incluyen en el procedimiento los ingresos o devoluciones que sean resultado de la variación en el porcentaje del volumen de operaciones. Las citadas conclusiones y el acta de la reunión, así co-

mo los acuerdos adoptados no han sido publicados en ningún Boletín Oficial, sea estatal, autonómico o foral.

4. Con fecha de 21 de diciembre de 1998, la sociedad formula consulta ante la Dirección General de Tributos y ante la Oficina Nacional de Inspección (ONI) sobre el lugar en que debe presentar a partir del mes de enero de 1999 sus declaraciones en el IVA, así como la forma y el criterio a seguir a la hora de calcular el volumen de operaciones efectuado en territorio común y vasco. Esta consulta es reacción jurídica frente al requerimiento recibido del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava el 24 de noviembre de 1998, donde éste entiende que la sociedad debe tributar en territorio vasco por la totalidad de ventas de vehículos realizados por la compañía, en tanto que por la venta de accesorios y recambios la Hacienda Foral considera que la tributación corresponde a territorio común. El interés de la consulta radica en que la sociedad explica perfectamente los procedimientos de tráfico comercial, diferenciando desde 1990 hasta el 31 de diciembre de 1995 y desde esa fecha hasta el momento de la consulta. En dicha consulta se comunica que, según información verbal y ante la discrepancia de pareceres entre la AEAT y la Diputación Foral de Álava, la cuestión fue sometida a la Junta Arbitral prevista en el artículo 39 del Concierto de 1981, sin que tengamos constancia documental de ese sometimiento.

5. En contestación a la consulta anterior, el 19 de febrero de 1999, el Director General de Coordinación con las Haciendas Territoriales comunica a la sociedad que "en tanto no se concluyan las actuaciones que se están llevando a cabo por parte de la Administración del Estado al objeto de concretar adecuadamente la forma y el lugar donde deba tributar la entidad, ésta deberá seguir actuando tal y como lo venía haciendo hasta la fecha".

6. El 19 de septiembre de 2000 se emite informe por la ONI en relación con el requerimiento de presentación de declaraciones realizado por la Diputación Foral de Álava a la sociedad. Básicamente concluye que la sociedad no realiza actividad alguna en el citado territorio histórico ya que las entregas de bienes no pueden realizarse en dicho territorio, fundamentalmente porque la transmisión del poder de disposición de los vehículos a los concesionarios sólo puede realizarla quien tiene su titularidad y esta circunstancia concurre en la sociedad y no en el Grupo TOQUERO. Según la ONI, las tareas que realiza éste son de logística, de acuerdo con las instrucciones de la sociedad, sin que ésta última posea medios ni personal en el País Vasco, por lo que no realiza actividad alguna en dicho territorio.

7. El 28 de octubre de 2002, la Secretaría General de Política Fiscal, Territorial y Comunitaria emite informe dirigido al Director del Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda, introduciendo en la descripción de los hechos, un elemento nuevo, consistente en que el conflicto (como así lo denomina expresamente) se remonta a 1994, año en que la Diputación Foral de Álava requiere a la sociedad el ingreso por el IVA y por el Impuesto sobre Sociedades en territorio foral; este conflicto "se suscitó en la Comisión Coordinadora de 20 de diciembre de 1994, sin que llegase a un acuerdo al respecto por parte de dicha Comisión, sigue por tanto, pendiente de resolución".

En cuanto al fondo, entiende, con base en un informe de la ONI de la AEAT de junio de 1999, que la sociedad no realiza actividad alguna en el País Vasco y que no decide el punto de origen del transporte de los vehículos, decisión que adopta el Grupo Toquero; por tanto no puede entenderse que las entregas de vehículos a la red de concesionarios se hayan realizado en dicho territorio, siendo en consecuencia inaplicable el artículo 28 del Concierto Económico de 1981. Por

último, invoca el Acuerdo Noveno de la Comisión Mixta del Cupo reflejado en el Acta 1/2002, en sesión celebrada el 6 de marzo de 2002 y que constituye el acuerdo de ambas Administraciones previo a la aprobación del Concierto vigente y que supuso lo que entonces se denominó "paz fiscal". En concreto, en dicho Acuerdo se señala "Las Instituciones y Administraciones representadas en la Comisión Mixta del Cupo declaran definitivamente liquidados y cancelados la totalidad de flujos financieros de toda índole que pudieran estar pendientes y ser exigibles hasta la fecha del presente acuerdo", de donde colige que la discusión en cuanto a la tributación de la sociedad debe centrarse en los flujos financieros devengados a partir del 6 de marzo de 2002.

8. Retomando el iter procedimental, en la reunión de la Junta Arbitral de 12 de mayo de 2008 se acordó admitir a trámite el conflicto, una vez constatado que la AEAT se ratificó tácitamente en su competencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.1 del RJACE.

9. Con fecha 20 de mayo de 2008, el Presidente de la Junta Arbitral notificó el planteamiento del conflicto a la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) del País Vasco, adjuntando el escrito de planteamiento del conflicto y concediéndole el plazo de un mes para formular las alegaciones y proponer las pruebas que estimare convenientes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.2 del RJACE.

10. Con fecha de 20 de junio de 2008, el Director General de la AEAT evacua el trámite de alegaciones, a la par que aporta documentación consistente en el expediente administrativo obrante en la AEAT en relación con dicha sociedad y los puntos planteados en el conflicto. De forma sucinta, se opone a las pretensiones de la Diputación Foral de Álava por los siguientes motivos:

a) Extemporaneidad al plantearse el conflicto habiendo transcurrido el plazo de un mes previsto en el RJACE;

b) En segundo lugar, alega prescripción parcial de la reclamación planteada, por cuanto entiende que la misma, caso de inadmisión del motivo anterior, debe referirse exclusivamente a los importes ingresados desde noviembre de 1999 hasta septiembre de 2005;

c) En tercer lugar, considera que la sociedad carece de instalaciones o establecimientos en el País Vasco y que las adquisiciones de los vehículos a la matriz inglesa y la subsiguiente entrega a los concesionarios se producen previo pedido de éstos, de forma que el hecho circunstancial de que la empresa con la que se han contratado los servicios de logística utilice instalaciones radicadas en Álava no altera la localización de ambos hechos imponibles, que han de entenderse producidos en el lugar donde se encuentre la sede de ROVER ESPAÑA S.A.;

d) Por último y para el caso de que la Junta Arbitral considere que el hecho imponible se localice en territorio vasco en función del transporte de los vehículos, aunque este se realice con medios subcontratados por la sociedad, en este caso el hecho imponible debería considerarse realizado en Guipúzcoa, por ser en el puerto de Pasajes donde se produce el desembarco de los vehículos transportados desde el Reino Unido. No obstante, al no haber planteado la Diputación Foral de Guipúzcoa ninguna reclamación o conflicto al respecto se produciría la prescripción del IVA correspondiente.

11. Con fecha 8 de septiembre de 2008, la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dirige escrito a esta Junta Arbitral donde comunica que se le ha notificado al obligado tributario el planteamiento del conflicto por parte de la Diputación Foral de Álava.

12. Con fecha de 24 de septiembre de 2008 y al amparo del artículo 16.4 del RJACE, el Presidente de la Junta Arbitral puso de manifiesto el expediente a las Administraciones implicadas así como a los interesados en el procedimiento para que, en el plazo de un mes, formularan las alegaciones que estimasen convenientes.

13. Transcurrido el plazo del mes señalado en nuestro Reglamento para formular las alegaciones finales, ni la Diputación Foral de Álava ni la sociedad ejercieron su derecho y no presentaron escrito alguno, con lo que en el primer caso debemos entender que no modifica sus alegaciones iniciales contenidas en el escrito de planteamiento del conflicto y que la sociedad renuncia tácitamente a formular las mismas. Por el contrario, el Director General de la AEAT mediante escrito que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 29 de octubre, formula alegaciones donde, en primer lugar, rectifica ciertos errores materiales observados en sus alegaciones de 20 de junio de 2008, que afectan fundamentalmente a fechas de requerimiento por parte de la Diputación Foral de Álava, a los períodos de liquidación prescritos (que pasan a ser desde enero de 1990 hasta noviembre de 1999, ambos inclusive), y, por ende, al ámbito temporal al que debe contraerse el conflicto (que entiende debe ser desde el mes de diciembre de 1999 hasta el mes de septiembre de 2005). El resto de alegaciones son reproducción literal, más sintética, de las contenidas en el escrito de 20 de junio de 2008.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Antes de entrar en el fondo del asunto, debemos despejar la causa de inadmisión opuesta por la AEAT en relación con la extemporaneidad del planteamiento del conflicto por la Diputación Foral de Álava. Conforme reconoce el propio Informe de 28 de octubre de 2002 de la Secretaría General de Política Fiscal, Territorial y Comunitaria dirigido

al Director del Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda, el conflicto se suscitó ante la Comisión Coordinadora prevista en el Concierto de 1981 el 20 de diciembre de 1994 y sigue pendiente de resolución (pendencia referida, lógicamente, al año 2002). Evidentemente, la citada Comisión Coordinadora tenía unas funciones más limitadas bajo la vigencia del Concierto de 1981 (véase artículo 40) que la actual Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (artículo 64 del Concierto de 2002), pero lo cierto es que tanto en 1994 como en 2002 la Administración del Estado reconoce la existencia de un conflicto planteado y no resuelto.

De tal manera que estamos en presencia de un conflicto planteado en 1994 ante órgano relativamente incompetente (la Comisión Coordinadora) con anterioridad a la constitución de la Junta Arbitral. Las discrepancias en el seno de dicha Comisión no podían, bajo la vigencia del Concierto de 1981, ser elevadas a la Junta Arbitral; el vigente Concierto de 2002 sí permite que en caso de existir observaciones se proceda a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa a la hora de resolver las consultas que se planteen en relación con la aplicación de los puntos de conexión. En caso de no llegar a un acuerdo en el seno de ésta, se trasladará (de forma imperativa y no potestativa) a la Junta Arbitral.

La existencia de un conflicto previo al primer escrito de reclamación de la Diputación Foral de Álava se corrobora en los informes de la ONI de 5 de abril de 1995 y de junio (éste último sin precisar el día) del mismo año (págs. 216 a 223 del expediente remitido por la AEAT). Por tanto no estamos en presencia de un conflicto planteado ex novo sino que, una vez nombrados los miembros de la Junta Arbitral y publicado en el Boletín Oficial del Estado su Reglamento, se procede por parte de la Diputación Foral a plantear formalmente el conflicto ante aquélla, puesto que no se

llegó a un acuerdo en el seno de la Comisión de Coordinación del Concierto de 1981.

Evidentemente, tiene razón la AEAT en el sentido de que el RJACE no regula un régimen transitorio para los conflictos planteados con anterioridad al nombramiento de los miembros de la Junta Arbitral y efectiva constitución de ésta, pero, como hemos señalado en la Resolución 2/2008, de 22 de diciembre, "en ausencia de una norma transitoria en el RJACE no existen razones para situar en cualquiera de las fechas señaladas el día inicial del cómputo del plazo de planteamiento del conflicto. Por el contrario, parece adecuado sostener que la aplicación del sistema de plazos de este Reglamento tiene como presupuesto que la Junta Arbitral se halle de manera efectiva en el desempeño de sus funciones. Carecería de justificación, en efecto, que caducase la posibilidad de acudir a la Junta Arbitral como vía prevista en el Concierto Económico para la resolución de controversias antes de que este órgano tuviese la posibilidad real de entrar a conocer de ellas. Esta conclusión encuentra apoyo además en el principio pro actione, al que nos hemos referido en el anterior Fundamento de Derecho. Atendiendo a estas consideraciones, la Junta Arbitral ha adoptado el criterio de admitir a trámite los conflictos que se encontraban pendientes de solución al tiempo de su constitución efectiva, que tuvo lugar el día 4 de abril de 2008, entre los que se encuentra el ahora sometido a la decisión de esta Junta Arbitral. No se trata, en realidad, de nuevos conflictos, a los que podría ser aplicable el plazo de un mes establecido en el RJACE, sino de conflictos surgidos mucho tiempo (en algunos casos años, como en el que es objeto del presente acuerdo), para cuya resolución se habilita ahora esta vía. En cualquier caso, el indicado plazo no podría aplicarse retroactivamente sin menoscabo de la seguridad jurídica a conflictos entablados antes de la publicación del RJACE. En virtud de los anteriores razonamientos procede rechazar la alegación de extemporaneidad formulada

por la AEAT", doctrina que evidentemente trasladamos al presente conflicto.

Por todo lo anterior y teniendo en cuenta que, como hemos señalado, la constitución de la Junta Arbitral tuvo lugar el 4 de abril de 2008 y el planteamiento del conflicto tuvo entrada el día 14 de marzo del mismo año, resulta evidente que cabe rechazar esta causa de inadmisión opuesta por la AEAT.

2. Con carácter subsidiario y para el caso de que se admita el conflicto planteado, solicita la AEAT de la Junta Arbitral que declare la prescripción de los importes reclamados por la Diputación Foral de Álava correspondientes a los períodos de liquidación que abarcan desde enero de 1990 hasta noviembre de 1999 (rectificación de fechas que hace en el escrito final de alegaciones de 29 de octubre de 2008). Para ello invoca la normativa vigente sobre prescripción de los derechos económicos de la Hacienda Pública que, hasta el 31 de diciembre de 2004, se contenía en el artículo 40 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, que establecía un plazo de cinco años para delimitar este modo de extinción de los créditos; a partir del 1 de enero de 2005, el plazo se reduce a cuatro años conforme el artículo 15 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, de 26 de noviembre.

Funda la AEAT la alegada prescripción en las siguientes consideraciones:

1º) En el escrito de la Diputación Foral de Álava de 24 de noviembre de 1998 se reclamaban los importes correspondientes al IVA relativos a los períodos comprendidos entre enero de 1990 hasta septiembre de 1998. En base a la interpretación que hace del artículo 40 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, computa cinco años y concluye señalando que debían considerarse prescritos los períodos comprendidos desde enero de 1990 hasta octubre de 1993.

2º) El segundo escrito de la Diputación Foral de Álava tuvo salida el 18 de diciembre de 2003 y entrada en la AEAT el día 26 de diciembre del mismo año; en el mismo, amén de reclamar el IVA correspondiente a los períodos comprendidos entre octubre de 1998 y diciembre de 2002, reitera la solicitud de devolución efectuada en 1998 y de la cual sólo había obtenido silencio, al considerarse la AEAT competente para la exacción del impuesto en cuestión. La AEAT invoca el artículo 15 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, de 26 de noviembre para ampliar los períodos prescritos, al deducir que "debían considerarse ya prescritos todos los importes ingresados por la empresa en concepto de IVA en los cuatro años anteriores a dicha fecha, es decir todos los importes ingresados hasta octubre de 1999" (en el escrito de alegaciones final de 29 de octubre de 2008 añade como sujeto a prescripción el mes de noviembre de 1999).

Expuestos sumariamente los argumentos en pro de la existencia de dos prescripciones distintas en cuanto a los períodos de liquidación afectados, procede entrar a examinar este segundo motivo de inadmisión parcial del conflicto, que se refiere a los períodos del IVA afectados por el conflicto.

Pues bien, resulta claro que la discrepancia se plantea el 20 de diciembre de 1994 ante la Comisión Coordinadora prevista en el Concerto de 1981; resulta también evidente que, aunque no llegó a formalizarse ante la Junta Arbitral, ello determinaba un conocimiento del mismo por parte del Ministerio de Economía y Hacienda y, por ende, de la AEAT. Resulta, además, diáfano que en septiembre de 1994, como reconoce la sociedad (pág. 108 del expediente remitido por la AEAT), la Diputación Foral de Álava se dirigió a ésta para "concretar las obligaciones de ROVER ESPAÑA S.A. ante territorio común y ante la Diputación Foral de Álava". En este sentido, y respecto del primer período de prescripción alegado, la Junta Arbitral no puede compar-

tir el razonamiento de la AEAT, por la existencia de actos interruptivos de la prescripción (septiembre de 1994 frente a la sociedad y diciembre de 1994 frente a la Administración del Estado).

Este último acto interruptivo está reconocido por la propia AEAT, que es quien lo ha aportado al expediente. En efecto, como hemos visto en el antecedente 7 de esta Resolución, existe un informe de un órgano dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda donde se constata que el conflicto o la divergencia entrabas Administraciones se remonta al 20 de diciembre de 1994 (fecha en que se suscitó –sin llegar a acuerdo alguno- ante la Comisión Coordinadora del Concerto Económico de 1981).

Igualmente queda claro que en septiembre de 1994 la Diputación Foral de Álava había requerido a la sociedad para que presentase las declaraciones-liquidaciones tanto del IVA como del Impuesto sobre Sociedades. Luego, por parte del presunto acreedor –la Diputación Foral- se realizaron actos interruptivos de la prescripción que la AEAT no puede ignorar, máxime teniendo en cuenta que han sido reconocidos –con identificación de fechas- el 28 de octubre de 2002 por la Secretaría General de Política Fiscal, Territorial y Comunitaria.

Hemos de tener en cuenta además (ver FD 1 de esta Resolución) la existencia de dos informes de la ONI de 1995 en respuesta a las reclamaciones de la Diputación Foral de Álava planteadas en 1994. Por todo ello, debemos rechazar que este primer período (de enero de 1990 a octubre de 1993) esté prescrito, dada la existencia de actos interruptivos llevados a cabo por el presunto acreedor, con conocimiento de la Administración del Estado y de la propia sociedad. En definitiva, la AEAT ha efectuado un cómputo incorrecto de los plazos de prescripción, partiendo del 14 de marzo de 1998 cuando el día inicial es el 20 de diciembre de 1994.

En cuanto al segundo período (de octubre de 1998 a diciembre de 2002) cuya prescripción alega la AEAT, basa ésta dicha prescripción en la aplicación del plazo de cuatro años establecido, como más atrás hemos señalado, por el artículo 15 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria. Sin embargo, dicha Ley no entró en vigor al día siguiente de su publicación, sino el 1 de enero de 2005, y, por tanto, el 18 de diciembre de 2003 (fecha del segundo requerimiento de la Diputación Foral de Álava) el plazo de prescripción seguía siendo de cinco años, y no de cuatro. Posiblemente la AEAT incurra en un lapsus calami y quiera significar que habrían transcurrido más de cinco años entre el 24 de noviembre de 1998 (fecha en que se produjo el requerimiento a la AEAT y también el requerimiento a la sociedad para que presentase las declaraciones del IVA y del Impuesto sobre Sociedades) y el 18 de diciembre de 2003; es decir, que se habría cumplido el plazo de prescripción previsto no en la Ley General Presupuestaria de 2003, sino en el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de 1988.

Como hemos dicho resulta del expediente administrativo que la citada Diputación requirió a la sociedad el 24 de noviembre de 1998 para que presentase las declaraciones del IVA y del Impuesto sobre Sociedades en el citado territorio histórico por considerarse competente para la exacción de ambos tributos, lo cual motivó una consulta tributaria (el 21 de diciembre de 1998) a la que hemos hecho alusión en el antecedente 4 y de la cual consta en el expediente la contestación al sujeto pasivo, así como en el Informe de la Secretaría General de Política Fiscal, Territorial y Comunitaria de 28 de octubre de 2002 donde recuerda que la contestación de 19 de febrero de 1999 le indica al contribuyente que “debía seguir tributando tal y como lo venía haciendo (a la Administración del Estado) en tanto no se concluyeran las actuaciones que se estaban llevando a cabo por la Administración del Estado al objeto de con-

cretar adecuadamente la forma y el lugar donde debía tributar la sociedad”. En este mismo informe la citada Secretaría manifiesta asimismo que el conflicto –suscitado en 1994– sigue pendiente de resolución.

En consecuencia, por un lado, la contestación a la consulta es un acto interruptivo de la prescripción y, por otro, en 2002 el propio Ministerio de Economía y Hacienda reconoció que seguía pendiente de resolución el conflicto (así lo denomina expresamente), pendencia que impide la prescripción de los derechos controvertidos. Es decir, que la prescripción se habría producido, de no mediar actos interruptivos, en 2004 (por aplicación del plazo de cinco años de la Ley General Presupuestaria de 1988), no en 2003, como pretende la AEAT. Sin embargo, tales actos interruptivos se realizaron efectivamente, como ha quedado expuesto.

Por todo lo anterior, rechazamos la invocación de prescripción ceñida a los períodos de liquidación anteriormente citados alegada por la AEAT.

3. Despejada la inadmisión por extemporaneidad y la existencia de prescripción parcial, el fondo de la cuestión y la determinación del punto de conexión exige profundizar en el procedimiento de comercialización de los vehículos por parte de la sociedad descrito en la documentación anexa al escrito de alegaciones formulado por la AEAT e incorporado al expediente. Para ello, hay que distinguir el procedimiento desde el año 1990 hasta el 31 de octubre de 1995 (fecha en la que se produce la rescisión del contrato de adquisición y distribución de vehículos con DIAL SPANIA S.A.) y el procedimiento seguido a partir de esa fecha hasta diciembre de 2005 donde era ROVER S.A. quien facturaba y ponía a disposición de los concesionarios los vehículos procedentes de Inglaterra.

1º) Hasta el 31 de octubre de 1995, la comercialización se llevaba a cabo del siguiente modo:

a) Los vehículos procedentes de Inglaterra entran en España vía marítima por el Puerto de Pasajes (Guipúzcoa). La importación (hasta el 1 de enero de 1993) o la adquisición intracomunitaria de bienes (desde esa fecha y hasta septiembre de 2005, último período de liquidación mensual al que se contrae el conflicto) es realizada por ROVER ESPAÑA S.A.

b) Desde Pasajes y en virtud del contrato suscrito entre la sociedad y el Grupo Toquero la empresa EUROPARK PASAJES S.A. (integrada en el citado grupo) presta los servicios de recepción física del vehículo, tramitación de la documentación aduanera (hasta 1993), etc.

c) Desde Pasajes los vehículos son transportados por TOQUERO EXPRESS S.A. (empresa integrada también en el citado grupo) por camión hasta una campita en el Polígono Industrial de Asparrena en Araya (Álava).

d) En virtud del acuerdo entre ROVER ESPAÑA S.A. y el Grupo Toquero, la empresa EUROPARK ÁLAVA S.A. se encarga del almacenamiento y preparación de los vehículos (desparafinado, etc.) para su posterior envío a la red de concesionarios.

e) Por último, ROVER ESPAÑA S.A. factura los vehículos a DIAL SPANIA S.A. (sociedad perteneciente a BARCLAYS BANK ESPAÑA). Esta última atiende a los pedidos realizados por los concesionarios y, mediante los servicios de ROVER ESPAÑA S.A. da instrucciones a EUROPARK ÁLAVA S.A. para el envío de los vehículos a la red de concesionarios por medio de TOQUERO EXPRESS S.A.

2º) A partir del 31 de octubre de 1995 se rescinde el contrato entre ROVER ESPAÑA S.A. y DIAL SPANIA S.A.; desde ese momento es

ROVER ESPAÑA S.A. quien factura y pone a disposición de la red de concesionarios todos los vehículos nuevos. En este sentido en la mayoría de los casos es el concesionario quien solicita por vía informática directa a la fábrica inglesa el vehículo, mientras que en el resto la solicitud es efectuada a su matriz británica por ROVER ESPAÑA S.A. en base a las previsiones de stocks y peticiones de los concesionarios. Fuera de esta variación, el procedimiento de introducción de los vehículos desde Gran Bretaña hasta España es el mismo, es decir, transporte por vía marítima hasta el puerto de Pasajes, ubicación temporal en una campita de EUROPARK PASAJES S.A., transporte en camiones por TOQUERO EXPRESS S.A. a la campita propiedad de EUROPARK ÁLAVA S.A. (donde son limpiados e inspeccionados) y ulterior transporte por camión a los concesionarios que solicitaron los vehículos, bien directamente a la fábrica inglesa bien indirectamente a través de ROVER ESPAÑA S.A.

La otra actividad empresarial de ROVER ESPAÑA S.A. (que la Diputación Foral de Álava calcula, sin aportar base de cálculo alguna, que representa un 5% del volumen de facturación) consiste en la venta y distribución de recambios y accesorios que son traídos directamente en camiones desde Gran Bretaña hasta el almacén subcontratado que posee la sociedad en Guadalajara, desde el cual se distribuyen a la red de concesionarios.

4. No existe discrepancia entre ambas Administraciones implicadas en el conflicto en tres puntos básicos: a) que el domicilio fiscal de la sociedad se encuentra en Madrid; b) que la sociedad tuvo un volumen de facturación superior a los 500 millones de pesetas hasta 2001 y superior a los 6 millones de euros a partir del 1 de enero de 2002 y c) que el procedimiento de comercialización es el señalado por la sociedad, si bien la Diputación Foral no distingue entre el modelo seguido hasta el 31 de octubre de 1995 y el seguido con posterioridad.

Las discrepancias se centran básicamente en la determinación del lugar de realización de los hechos imponibles eventualmente sujetos al IVA. Para la Diputación Foral de Álava –en su escrito de planteamiento de conflicto, puesto que no ha presentado alegaciones- existen dos hechos imponibles diferenciados:

a) Un adquisición intracomunitaria sujeta y no exenta (artículo 13 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA) por la adquisición e introducción de los vehículos en territorio de aplicación del impuesto, derivada de la compra efectuada por MG ROVER ESPAÑA S.A. a su matriz ROVER GROUP LIMITED.

b) Una operación interior (entrega de bienes) efectuada por MG ROVER ESPAÑA S.A. a su red de concesionarios, igualmente sujeta y no exenta al IVA.

En relación con las adquisiciones intracomunitarias se alega que tanto el art. 28 del Concierto Económico de 1981 –aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo- como el artículo 27 del vigente Concierto –aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo- determinan que la exacción del impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará en proporción al volumen de operaciones interiores realizadas en cada territorio –común y foral- determinado, lógicamente, de acuerdo con el lugar de realización de las mismas.

En relación con las entregas de bienes (ROVER ESPAÑA S.A.-DIAL SPANIA hasta el 31 de octubre de 1995 y ROVER ESPAÑA S.A.-Concesionarios desde el 1 de noviembre de 1995, aunque no efectúe la Diputación dicha distinción en función de la variación experimentada en la comercialización de vehículos), considera aplicable en los períodos comprendidos entre enero de 1990 y diciembre de 2001 el artículo 28 apartado 5 del Concierto de 1981, donde se disponía que

“cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte”, criterio que se mantiene y por tanto es aplicable a partir del 1 de enero de 2002 a la luz del artículo 28.Uno.A), apartado 1º del vigente Concierto.

Señala la Diputación Foral de Álava que no obstante haber dos hechos imponibles diferenciados, es menester solamente determinar el punto de conexión de las operaciones interiores, puesto que las adquisiciones intracomunitarias de bienes no tienen un punto de conexión autónomo e independiente sino que se imputan a una u otra Administración en proporción al volumen de operaciones interiores (art. 27.Cuatro del Concierto, aprobado por la Ley 12/2002, de 13 de mayo y art. 28.Seis del Concierto de 1981, en la redacción dada por la Ley 11/1993, de 13 de diciembre).

5. Por su parte la AEAT incorpora en defensa de sus alegaciones un Informe de 19 de septiembre de 2000 elaborado por la ONI –en relación con la materia objeto de requerimiento efectuada por la Diputación Foral de Álava- donde nada se dice del lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes para centrarse en las operaciones interiores (entregas de bienes), lo cual es correcto dada la vinculación del punto de conexión de las primeras en función del establecido para las segundas. Coincide, pues, la AEAT con la Diputación Foral en el planteamiento de la cuestión controvertida, pues a la vista del Concierto Económico no se trata de determinar donde se realiza la adquisición intracomunitaria sino la operación interior, ya que, como antes hemos indicado, las adquisiciones intracomunitarias se imputan en proporción al volumen de operaciones interiores.

La AEAT sostiene que la entrega de los vehículos no se realiza en el Territorio Histórico

de Álava sino en territorio común, basándose en los siguientes argumentos:

a) El argumento básico es que las tareas realizadas en el País Vasco se realizan con medios personales y materiales del Grupo Toquero, sin que Rover posea medios ni personal en dicho territorio por lo que no realiza actividad alguna en el mismo, ya que la utilización de medios, incluidas las campas, es decidida por el Grupo Toquero y que el punto de origen de los vehículos destinados a los concesionarios es una decisión tomada por el citado grupo empresarial a la que es totalmente ajena ROVER ESPAÑA S.A.

b) Un segundo argumento, ligado al anterior, consiste en entender que la entrega de bienes implica la transmisión del poder de disposición de los vehículos a los concesionarios y esa decisión sólo puede ser adoptada por quien ostenta la titularidad que es ROVER ESPAÑA S.A. y no el Grupo Toquero.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, el Informe concluye que al no realizar la sociedad ninguna actividad en Álava no es posible la entrega de vehículos en dicho territorio y que el lugar desde el cual se inicia el transporte que precede la entrada de los vehículos en el almacén del concesionario es irrelevante pues dicho origen es ajeno a quien realiza la entrega, criterio que es compartido, como resalta la AEAT en sus alegaciones, por la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria en su Informe de 28 de octubre de 2002, entendiéndose que no cabe aplicar el artículo 28 del Concierto de 1981 y que, en consecuencia el 100% de las operaciones se realizan en territorio común. En realidad, este último informe transcribe literalmente lo dictaminado por la ONI en el informe precedente de 19 de septiembre de 2000, al que solamente añade la autoridad de ese órgano superior del Ministerio de Economía y Hacienda.

Abunda la AEAT en sus alegaciones señalando que el punto de origen de los transportes de vehículos destinados a la red de concesionarios (anteriormente a DIAL SPANIA S.A. hasta la rescisión del contrato entre ésta y ROVER ESPAÑA S.A.) es una decisión tomada por el Grupo TOQUERO a la cual es completamente ajena ROVER ESPAÑA S.A., que solamente tiene información sobre la situación de los vehículos en poder de dicho grupo, de donde vuelve a deducir el argumento principal en defensa de su tesis, a saber, que la sociedad no realiza actividad alguna en el País Vasco y por tanto no cabe localizar en dicho territorio el hecho imponible realizado como consecuencia de las entregas de los vehículos a los concesionarios de la marca.

Contesta a los argumentos de la Diputación Foral de Álava señalando que su pretensión se funda en una lectura aislada y literal del artículo 28.5.A.a) del Concierto de 1981 (hasta el 31 de diciembre de 2001) y del artículo 28.Uno.A).1 del Concierto de 2002 (desde el 1 de enero de 2002), preceptos sustancialmente concomitantes, pero que sólo son de aplicación puestos en su contexto y atendiendo al espíritu y finalidad de la norma (artículo 3.1 del Código Civil), si se produce la circunstancia de que el sujeto pasivo opere en territorio común y en territorio vasco conforme los artículos 28.Dos y 27.Uno. Segunda de los Concierdos de 1981 y de 2002 respectivamente. Al considerar que ROVER ESPAÑA S.A. no realiza ninguna actividad en territorio vasco entiende la AEAT que no son de aplicación los puntos de conexión del artículo 28 del Concierto (se está refiriendo al de 2002) y que, en consecuencia, las entregas de vehículos por la sociedad a los concesionarios no pueden entenderse realizadas en Álava, sino en territorio común, por lo que no resulta de aplicación el precepto del Concierto invocado por la Diputación Foral. Entiende, además, la AEAT que la pretensión de la Hacienda Foral alavesa ha de ponerse en conexión con el concepto de entrega de bienes recogido en el artículo 8.Uno de la Ley del IVA,

concluyendo que la transmisión del poder de disposición a los concesionarios (la misma conclusión sería aplicable, añadimos nosotros, en el caso de las transmisiones a DIAL SPANIA S.A. efectuadas hasta el 31 de octubre de 1995, aunque no lo diga expresamente la AEAT) sólo la puede efectuar ROVER ESPAÑA S.A., que es titular de los mismos, pero no el Grupo Toquero, que no ostenta la titularidad de los vehículos. Sin embargo, y aquí reside el punto fundamental de su razonamiento que enlaza con anteriores consideraciones, la sociedad no puede realizar la entrega de los vehículos en Álava, dado que no tiene actividad ni medios ni personal en dicho territorio.

Tras prolijas consideraciones sobre el sector de la logística y su utilización creciente por determinados fabricantes, concluye que, caso de aceptarse la interpretación de la Diputación Foral de Álava, la localización del hecho imponible se produciría como consecuencia de decisiones totalmente ajenas a la empresa que realiza el hecho imponible entregas de bienes, siendo la localización aleatoria puesto que dependería de las decisiones que adoptase la empresa de servicios respecto de la plataforma logística desde la que envía los vehículos, decisiones en las que no interviene el cliente que ha contratado los servicios de distribución y transporte de los vehículos.

c) Como argumento adicional señala que, normalmente, los vehículos salen de Inglaterra con el nombre de un concesionario comprador determinado, de forma que los vehículos se transportan desde el Reino Unido hasta el concesionario que ha efectuado el pedido, sin perjuicio de que el vehículo se encuentre depositado durante los días necesarios para tramitar la documentación, revisión y limpieza. No obstante, cabe advertir una posible contradicción de este argumento con los anteriores, ya que, en este caso, ROVER ESPAÑA S.A. no sería la "compradora" de los vehículos de su matriz inglesa y se pro-

duciría una adquisición intracomunitaria de bienes entre ROVER GROUP LIMITED y el concesionario.

d) No obstante, subsidiariamente, la AEAT para el caso de desestimación de sus alegaciones principales sobre el fondo de la cuestión considera que cuando los vehículos salen del Reino Unido como consecuencia del pedido de los concesionarios tienen un destinatario predeterminado; de tal manera que, con independencia de las tareas auxiliares realizadas en Álava, cuando los vehículos se desembarcan en el puerto de Pasajes (Guipúzcoa) éste es el punto geográfico desde el que se inicia el transporte dentro del territorio español con destino al concesionario adquirente. De donde deduce que si la Junta Arbitral estima que el lugar de destino de las adquisiciones intracomunitarias se localiza en el País Vasco, sería procedente localizar las citadas adquisiciones en el puerto de Pasajes y que la expedición o transporte a los concesionarios se efectúa desde dicha localidad guipuzcoana. Como la Diputación Foral de Guipúzcoa no ha planteado reclamación o conflicto, estima la AEAT que estarían prescritos los ejercicios del IVA correspondientes

8. Expuestas las posiciones de las partes en conflicto, conviene, por ser básico para la resolución del mismo, examinar las relaciones contractuales entre la sociedad y las entidades del grupo TOQUERO, que aparecen claramente expuestas en el contrato firmado entre ROVER ESPAÑA S.A. y TOQUERO EXPRESS, EUROPARK PASAJES Y EUROPARK ÁLAVA de 5 de octubre de 1990 (folios 167 y ss de la documentación remitida por la AEAT).

En la cláusula 5 del contrato de 5 de octubre de 1990 entre ROVER ESPAÑA, S.A. y las empresas mencionadas del GRUPO TOQUERO se estipula que "los vehículos permanecerán en las instalaciones de EUROPARK PASAJES y/o EUROPARK ÁLAVA". Además, en la carta de fecha 3 de diciembre de 1992 (folio 175 del expediente) dirigida

por ROVER ESPAÑA, S.A a TOQUERO EXPRESS, S.A. se dice que se renueva el contrato anterior y que "aparecen adjuntos los compromisos de preparación y movimientos de vehículos desde Araya a la Red así como de trasiegos entre Concesionarios". En el Anexo III a dicha carta efectivamente se establece que "la capacidad de EUROPARK ÁLAVA para la preparación y puesta a disposición de los vehículos de TOQUERO EXPRESS para su transporte es de 80 vehículos día. / Esta cifra podrá ser incrementada a petición de Rover España, previa contratación de personal temporal" (folio 191 del expediente).

Resulta, por tanto, claro que la decisión de situar en Álava los vehículos fue adoptada por ROVER ESPAÑA, que conocía su situación en todo momento, amén de que en virtud de la cláusula 7.2 del citado contrato se determina que "el personal designado por ROVER ESPAÑA (...) tendrá libre acceso a las instalaciones" de EUROPARK PASAJES y EUROPARK ÁLAVA S.A. "para ejercer aquellas actividades de supervisión y control que ROVER ESPAÑA estime necesarias".

Que la sociedad conocía perfectamente el destino y la ubicación en Álava de los vehículos se demuestra por el hecho de que libremente pacta con el grupo TOQUERO el primer destino (Pasajes) y el segundo (Araya) de los vehículos transportados desde Inglaterra. Por tanto queda claro que el lugar de inicio del transporte de los vehículos no era una decisión desconocida por la sociedad y dependiente exclusivamente de la voluntad de las empresas del Grupo TOQUERO, puesto que evidentemente, la decisión de contratar corresponde a ROVER ESPAÑA S.A., así como la potestad de supervisión de los vehículos depositados y ésta conoce perfectamente el lugar de situación de los vehículos para proceder a operaciones técnicas previas a su transporte al concesionario. No es, por tanto, el grupo TOQUERO quien libremente decide depositar los coches en Álava, ni quien tiene según el contrato, facultades dispositivas

para elegir el lugar o cambiar éste sino que el contrato entre la sociedad y EUROPARK ÁLAVA es claro. De la documentación contractual en las relaciones ROVER- Grupo Toquero se llega a la conclusión por parte de esta Junta Arbitral de que quien tenía el control de todo el proceso era ROVER ESPAÑA S.A. y que el Grupo Toquero era un mero prestador de servicios, sin facultad de decisión.

9. En vista de las consideraciones precedentes, en cuanto al primero de los argumentos esgrimidos por la AEAT, esta Junta Arbitral entiende que la inexistencia de medios materiales y personales de ROVER ESPAÑA S.A. en el País Vasco no constituye un motivo válido para negar que los vehículos salgan desde dicho ámbito geográfico, ya que de los contratos suscritos entre la sociedad y las empresas del grupo TOQUERO se desprende que la decisión de que los servicios de éste se prestasen en Pasajes (Guipúzcoa) y en Araya (Álava) era adoptada por ROVER ESPAÑA S.A. La entrega se hacía, por tanto, por ROVER ESPAÑA S.A. que era quien tenía el derecho de transmitir o poner a disposición del concesionario o del comprador el vehículo, comunicando a EUROPARK ÁLAVA S.A. el nombre del concesionario al cual debía remitirlo.

En este sentido, el hecho de que el domicilio fiscal y la sede de dirección efectiva de la sociedad estuviera en Madrid no supone, en contra de lo que pretende la AEAT, que los vehículos salieran desde territorio común con el único argumento básico de carecer de medios materiales y personales en el País Vasco y resultando evidente que, no siendo EUROPARK ÁLAVA S.A. propietaria de los vehículos carecía del poder de disposición sobre los mismos a efectos de la compraventa, limitándose a realizar el transporte por mandato y siguiendo las instrucciones del propietario, es decir, de la sociedad.

Por otro lado, la ubicación física de los vehículos y la salida desde un territorio determinado no se ve alterada por el hecho de que la campa sea propiedad de ROVER ESPAÑA S.A. o haya sido, como así sucede, contratada a un tercero, puesto que lo decisivo es que los vehículos salen desde Álava por decisión de la sociedad, sin que el Grupo Toquero pueda decidir unilateralmente, como resulta claro del contrato citado con anterioridad, el lugar de ubicación física de los vehículos tras su transporte desde el puerto de Pasajes. Por tanto, debe rechazarse la alegación de la AEAT según la cual la admisión de la pretensión de la Diputación Foral de Álava supondría que la empresa de logística (que no es la propietaria del bien) pudiera alterar aleatoriamente el lugar de realización del hecho imponible, porque este argumento sólo sería válido si las empresas del Grupo Toquero pudieran decidir libremente y sin la anuencia de ROVER ESPAÑA S.A. la provincia donde los vehículos se ubican antes de su transmisión a los concesionarios y esa decisión no le correspondía a ella, sino a la sociedad que expresamente contrató los servicios logísticos con EUROPARK ÁLAVA conociendo perfectamente el lugar de radicación de la campa y reservándose el derecho de efectuar visitas y de impartir las instrucciones pertinentes.

10. El traslado de Pasajes a Álava carece de relevancia jurídico-fiscal, puesto que no hay ninguna entrega a terceros. Se trata de una operación material consecuencia de la adquisición intracomunitaria. Partiendo de las consideraciones precedentes, a efectos de determinar el lugar de realización de las entregas de los vehículos hay que tener en cuenta hasta 2002 el artículo 28.Cinco.A) del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 49/1985, de 27 de diciembre) cuando señala que "cuando los bienes de-ban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte". Pues bien, de los

antecedentes expuestos se desprende que en un volumen muy importante (cuya cuantificación no podemos realizar aquí por carecer de datos) las entregas de los vehículos a DIAL SPANIA S.A. y/o a los concesionarios se realizaban desde Araya (Álava), lugar en el cual se encontraban al tiempo de iniciarse el transporte. En cuanto a los períodos de liquidación devengados a partir del 1 de enero de 2002, la solución es idéntica puesto que el artículo 28.Uno.A).1ª contiene una redacción similar a la del Concierto de 1981 (tras la modificación de la Ley de 1985 citada).

11. Debemos, por último examinar la argumentación subsidiaria aducida por la AEAT sobre la incompetencia de la Diputación Foral de Álava, en el sentido de que, al ser los vehículos importados (hasta el 1 de enero de 1993) o adquiridos intracomunitariamente (a partir de dicha fecha) mediante transporte marítimo desde Inglaterra y siendo el puerto de Pasajes el primer destino dentro del territorio de aplicación del IVA español, la adquisición intracomunitaria se realizaría en Guipúzcoa y en ella se localizaría tanto ésta como la operación interior de entrega de bienes.

Al razonar así, la AEAT parte implícitamente de una inversión de los puntos de conexión del Concierto, no permitida por éste. En efecto, hemos señalado que la vinculación del punto de conexión es de las operaciones interiores a las adquisiciones intracomunitarias de bienes (hasta el punto de que éstas carecen de norma reguladora del lugar de realización del hecho imponible en el Concierto) y no al revés, con lo cual resulta inasumible, por las razones que veremos a continuación, pretender argumentar que si la adquisición intracomunitaria se localiza en Pasajes (Guipúzcoa) sería en este territorio histórico donde se localizaría la operación interior de entrega de bienes. Para ello parte, como hemos visto, del argumento de que, al tener los vehículos un concesionario predeterminado, la venta se realiza directamente desde la matriz inglesa a éste. Este argumento es insos-

tenible por dos razones: por un lado, porque no hay venta directa de la matriz inglesa al concesionario sin la mediación como comprador de ROVER ESPAÑA S.A. y subsiguiente vendedor a los concesionarios y, por otro, si fuera cierta la afirmación de la AEAT y ROVER ESPAÑA S.A. no interviniese en las operaciones, no se explica muy bien por qué presenta autoliquidaciones de IVA con resultado de a ingresar.

Para rebatir esta argumentación, y aunque nos extendamos en este punto conviene tener presente las siguientes consideraciones:

a) Desde enero de 1990 hasta diciembre de 1992 se realiza el hecho imponible "importaciones" en relación con los vehículos adquiridos por la sociedad a ROVER GROUP LIMITED de conformidad con lo dispuesto en la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA; pues bien, el artículo 6 del Concierto de 1981 atribuía competencia exclusiva al Estado para la exacción del citado hecho imponible del IVA (tras las modificaciones introducidas en el texto originario por las Leyes 27/1990, de 26 de diciembre y 38/1997, de 4 de agosto, puesto que el IVA se incorpora a nuestro ordenamiento con efectos de 1 de enero de 1986) y, por tanto, en dicho período temporal (pese a que la Diputación Foral de Álava no lo desagregue) el IVA "importaciones" es exigible por el Estado y no por la Diputación promotora del conflicto, hecho que ésta reconoce expresamente. En este sentido, las importaciones sí podrían localizarse en Guipúzcoa (con matices según se tratase de vehículos o mercancías en tránsito) pero es indiferente porque, en todo caso, la exacción del IVA importaciones correspondía y corresponde al Estado.

b) A partir del 1 de enero de 1993 desaparece dicho hecho imponible en las adquisiciones de bienes realizadas desde otro Estado miembro de la Unión Europea y aparece el concepto de "adquisiciones intracomunitarias de bienes". En relación con las mismas

hay que tener en cuenta (hasta el 1 de enero de 2002) el artículo 28.6 del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 11/1993, de 13 de diciembre) según el cual la exacción por los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a una sola Administración corresponderá a dicha Administración en tanto que las mismas operaciones efectuadas por sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones corresponderá a una u otra en función de la proporción del volumen de operaciones interiores, norma que se reproduce en el artículo 27.4 del vigente Concierto de 2002 y que, por tanto, afecta a los períodos de liquidación iniciados a partir del 1 de enero de dicho año. Por tanto y como hemos reiterado, no hay que determinar dónde se lleva a cabo la adquisición intracomunitaria (y por tanto es indiferente que con carácter subsidiario la AEAT considere que esta modalidad del hecho imponible se localiza en Guipúzcoa) sino dónde se realizan las operaciones interiores, cuestión que hemos despejado en el Fundamento de Derecho anterior.

c) Implícitamente lo que sostiene la AEAT es que todas las operaciones se realizan en Guipúzcoa, lo cual conviene descartar en el caso de las entregas de bienes puesto que, como hemos argumentado con base en los dos Concierdos, se localizan en Álava, ya que los textos vigentes en cada momento (invariantes en este punto) hablan de "bienes objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente" y es evidente que en el transporte entre Pasajes y Araya no hay puesta a disposición del adquirente puesto que se trata de un mero movimiento de vehículos efectuado por su propietario entre dos territorios históricos distintos y el adquirente en la entrega de bienes, como reconoce la AEAT, es, en un primer momento DIAL SPANIA S.A. y, posteriormente los concesionarios (pero a través del propietario que es ROVER ESPAÑA S.A., dato que silencia la AEAT). Por otro lado, el Concierto vincula, a efectos de la exacción, las "adquisiciones intracomunitarias de

bienes" a las "entregas de bienes ", no a la inversa. En este sentido, la tesis de la AEAT, al vincular unas y otras, sólo sería admisible si las entregas de bienes se realizasen desde Guipúzcoa, toda vez que desde el momento de la entrada de los vehículos en territorio español son conocidos los concesionarios destinatarios de los mismos, que es su argumento fundamental en esta alegación subsidiaria. Ahora bien, si la AEAT parte de la premisa de que carece de medios personales y materiales propios en Álava para negar que en ésta se realicen las operaciones interiores, no acertamos a comprender cómo entiende que en Guipúzcoa sí posee medios materiales y personales como para entender allí localizado el hecho imponible (operaciones interiores).

El conocimiento de los concesionarios/destinatarios no empece el hecho de que la puesta a disposición del adquirente – que es lo que exige el Concierto- no tiene lugar desde Pasajes (salvo en contadas ocasiones, según la ONI, que no cuantifica puesto que se basa en técnicas de muestreo y, además, se refieren a momentos temporales en que estaba en vigor el contrato con DIAL SPANIA S.A.) sino desde Araya, puesto que el transporte Pasajes-Araya no implica ninguna transmisión ni ninguna entrega de bienes ni, en fin, puesta a disposición del adquirente.

Por lo tanto, debemos rechazar este argumento subsidiario por carecer de sustento en el Concierto y no derivarse del proceso de comercialización de los vehículos que hemos detallado minuciosamente, sea en el momento de la "importación" (hasta el 1 de enero de 1993) sea en el momento de la "adquisición intracomunitaria" (desde esa fecha hasta diciembre de 2005 y en la actualidad).

12. En resumen, esta Junta Arbitral sobre la base de los antecedentes fácticos y jurídicos examinados entiende que las entregas de bienes (operaciones interiores) se realizan

desde Álava, lugar de inicio del transporte a los compradores, resultando indiferente que ROVER ESPAÑA S.A. cuente o no con medios personales y materiales propios en dicho territorio histórico o bien haya subcontratado la labor de depósito de los vehículos con destino a los concesionarios, puesto que resulta claro que es dicha sociedad quien tiene el poder de disposición de los vehículos y, lo que es más importante, que tiene el poder de supervisión y decisión sobre la localización de los mismos, sin que el grupo TOQUERO pudiera localizar aleatoriamente el hecho imponible del IVA, ya que el contrato suscrito con ROVER ESPAÑA S.A. obligaba a localizar los vehículos en Araya, no por decisión libérrima del prestador de los servicios auxiliares, sino precisamente por decisión empresarial de la sociedad que en todo momento controlaba, supervisaba y ordenaba la transmisión, distribución y venta de los vehículos. Sentado lo anterior y teniendo en cuenta que la vinculación para la exacción del IVA en el caso de sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen de facturación superase los 500 millones de pesetas (hasta 2001) o los seis millones de euros (desde 2002) es entre operaciones interiores y adquisiciones intracomunitarias y teniendo en cuenta que las primeras se localizan en el territorio histórico de Álava sucede lo mismo y en la misma proporción con las adquisiciones intracomunitarias de bienes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 del Concierto de 2002 y en el artículo 28 del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 11/1993, de 13 de diciembre) .

13. Por último, en el escrito de planteamiento del conflicto la Diputación Foral de Álava afirma que el 95 por 100 del volumen de operaciones ha sido realizado en su territorio, sin aportar ninguna prueba o justificación de dicho porcentaje. Por otra parte no se ha producido controversia acerca de este extremo. En consecuencia, esta Junta Arbitral, considera que no puede pronunciarse sobre la proporción que representan las operacio-

nes realizadas en el Territorio Histórico de Álava respecto del total de operaciones de ROVER ESPAÑA, S.A. Dicho porcentaje deberá ser determinado por las Administraciones en conflicto en ejecución de la presente resolución.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Primero. Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entregas de bienes efectuadas por MG ROVER ESPAÑA S.A. desde enero de 1990 hasta diciembre de 2005 corresponde a la Diputación Foral de Álava.

Segundo. Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las importaciones efectuadas por ROVER ESPAÑA S.A. entre enero de 1990 y diciembre de 1992 corresponde a la Administración del Estado.

Tercero.- Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por ROVER ESPAÑA S.A. desde enero de 1993 hasta diciembre de 2005 corresponde a la Diputación Foral de Álava.

En ejecución de la presente resolución las Administraciones en conflicto fijarán el porcentaje que representan las operaciones realizadas en territorio vasco respecto del volumen total de sus operaciones realizadas en el territorio de aplicación del IVA.

Determinación volumen de operaciones: ingresos por intereses de préstamos Resolución 01/2011 Expediente 14/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 20 de enero de 2011

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración del Estado sobre la distribución entre ambos territorios del volumen de operaciones de la entidad ENTIDAD 1 en el ejercicio 2004, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 14/2008.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto ha sido planteado mediante escrito del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa de fecha 9 de mayo de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el día 12 de mayo de 2008. En dicho escrito se exponen en síntesis los siguientes antecedentes:

- La entidad ENTIDAD 1 (en adelante, la sociedad) presentó e ingresó la declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

- Cumpliendo un requerimiento del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, la sociedad presentó a la Hacienda Foral la declaración-liquidación por dicho impuesto y ejercicio. Sobre la base de este documento y de una rectificación que la sociedad presentó posteriormente, la Hacienda Foral practicó una liquidación provisional de la que resultó una cantidad a ingresar a favor de la Diputación Foral de Gipuzkoa de XXX euros.

- Mediante escrito de fecha 18 de enero de 2006, registrado de entrada el 31 de enero, la sociedad solicitó de la AEAT que transfiriese el

mencionado importe a la Diputación Foral de Gipuzkoa. Expone la sociedad en este escrito que tras haber revisado la declaración presentada ante la AEAT detectó un error al calcular el volumen de operaciones correspondiente a cada Administración, consistente en que "no se tuvieron en cuenta los ingresos en concepto de intereses derivados de préstamos, muchos de ellos concedidos a empresas con domicilio fiscal en Gipuzkoa". En consecuencia afirma que los volúmenes correctos son el 94,69% para la AEAT y el 5,31% para la Diputación Foral de Guipúzcoa. La aplicación de estos porcentajes es la que determina la cantidad de XXX euros cuya transferencia a la Hacienda Foral solicita de la AEAT.

- La Diputación Foral, mediante Orden Foral 272/2008, de 13 de marzo, requirió a la Administración del Estado de inhibición en lo que afecta a la competencia de recaudación y cobro del importe de XXX euros correspondiente a la declaración-liquidación presentada por la sociedad por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, correspondiente al volumen de operaciones realizadas por ésta en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, ingresado por error en la Administración del Estado.

- Mediante Acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 6 de mayo de 2008, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa decidió plantear el conflicto ante la Junta Arbitral.

Termina el escrito de planteamiento solicitando de la Junta Arbitral "que se declare a la Administración tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa competente para la recaudación y cobro del importe de XXX euros, correspondiente a la declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1-1-2004 a 31-12-2004, presentada por [la sociedad], correspondiente al volumen de operaciones realizada por la misma en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, ingresado en la Admi-

nistración estatal por error, determinando, en consecuencia, la procedencia de su transferencia a esta Administración".

2. Notificado el planteamiento del conflicto a la Administración del Estado, ésta formuló alegaciones mediante escrito del Director General de la AEAT de fecha 30 de octubre de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el día 3 de noviembre de 2008. En este escrito la AEAT alegó sustancialmente la falta de justificación en el expediente de la pretensión de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

3. Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, ambas Administraciones formularon las suyas mediante sendos escritos de 17 de febrero de 2009, registrados ambos de entrada el siguiente día 18, en vista de los cuales la Junta Arbitral, dictó el 3 de abril su resolución P-1/2009, en la que dispuso "que el Presidente de la Junta Arbitral requiera a ENTIDAD 1 para que en el plazo de un mes aporte a este órgano cuantos documentos y justificantes obren en su poder relativos a los préstamos realizados en el País Vasco en el ejercicio 2004".

4. Atendiendo a este requerimiento, la entidad ENTIDAD 2, en calidad, según indica, de sucesora de ENTIDAD 1, en virtud de escisión total de ésta, presentó a la Junta Arbitral escrito de fecha 27 de mayo de 2009, registrado de entrada el 29 de mayo, en el que formula determinadas manifestaciones y al que acompaña fotocopias de los documentos relativos a las operaciones que, a su juicio, se realizaron en el País Vasco.

5. Puesto de nuevo de manifiesto el expediente a las partes del conflicto e interesados en él, la AEAT formuló alegaciones mediante escrito de fecha 16 de julio de 2009 (registrado de entrada el día siguiente) y la Diputación Foral de Gipuzkoa hizo lo propio por medio de escrito de 22 de julio de 2009 (registrado el mismo día). En calidad de contribu-

yente formuló alegaciones la entidad ENTIDAD 3, que se declara sucesora de ENTIDAD 1 mediante escrito de fecha 16 de julio de 2009 (registrado el siguiente día 20).

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El objeto del presente conflicto es determinar el volumen de operaciones realizado por la sociedad en territorio común y en territorio foral, de cuya proporción o cifra relativa de negocios depende la competencia respectiva de la Administración del Estado y de la Diputación Foral de Gipuzkoa respecto a la exacción del Impuesto sobre Sociedades, de conformidad con el artículo 15.Dos del Concierto Económico. Es pacífico que en el ejercicio 2004, al que se refiere el conflicto, concurrían en la sociedad los presupuestos del citado precepto en la redacción entonces en vigor, el cual, por tanto, junto con sus concordantes, es la norma que ha de tomarse en consideración para decidir esta controversia.

2. Tanto la Diputación Foral de Gipuzkoa en su escrito de 9 de mayo de 2008, de planteamiento del conflicto, como la sociedad, en el dirigido a la AEAT de 18 de enero de 2006, fijaron la cifra relativa de negocios en el 94,69% para el Estado y el 5,31% para la Diputación. Aplicando este último porcentaje a la cuota del Impuesto sobre Sociedades resultaba la cantidad reclamada al Estado de XXX euros. 5,31% es el resultado de dividir YYY (volumen de operaciones realizadas, según la Diputación, en el Territorio Histórico de Guipúzcoa) por ZZZ (volumen total de operaciones de la entidad). Sin embargo, como señala la AEAT en su escrito de alegaciones de 16 de julio de 2009 (pág. 7), si se suman los intereses de los veinte préstamos realizados, en opinión de la Diputación Foral de Gipuzkoa, en este Territorio Histórico, resulta que el numerador del cociente anterior es WWW, que arroja un porcentaje de 5,04%, al que debe considerarse ceñido el presente conflicto.

3. El artículo 14.Dos del Concierto Económico dispone que “[s]e entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad”. Añade que “tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Las operaciones que originan el presente conflicto consisten en préstamos y el interés derivado de éstos es el ingreso que forma parte del volumen de operaciones y se integra en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio considerado. Dichas operaciones tienen la calificación de “prestación de servicios” a efectos del IVA (art. 11. Dos.12 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Las reglas para determinar cuándo las prestaciones de servicios se entienden realizadas en territorio vasco están contenidas en el artículo 16.B) del Concierto Económico, y, en lo aquí pertinente, son las siguientes:

“1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen desde dicho territorio.

“2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco”.

4. La AEAT sostiene que las operaciones controvertidas se han realizado en territorio común y que, en consecuencia, el volumen de operaciones realizado en dicho territorio es el 100%. Basa esta tesis en la afirmación de que

las prestaciones de servicios consistentes en la concesión de los préstamos estaban directamente relacionadas con bienes inmuebles situados en territorio común y, en consecuencia, es aplicable la regla del número 2º del artículo 16.B) del Concierto Económico. La relación directa con dichos inmuebles resulta, a juicio de la AEAT, del hecho de que en diecisiete de los diecinueve contratos de préstamo aportados por la sociedad se hace constar que la suma prestada tiene por objeto la adquisición de inmuebles. Respecto de los dos restantes las escrituras aportadas están incompletas, pero "de los antecedentes obrantes en poder de la AEAT reflejados en la Base de Datos de esta entidad ... resulta que ambas sociedades presentaron en los días previos a las respectivas escrituras de préstamo declaraciones censales de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en la actividad de 'Promoción Inmobiliaria de Edificaciones' en el municipio de (MUNICIPIO territorio común) para el desarrollo de suelo en el ámbito del Plan Parcial C-6 de dicho municipio" (pág. 11 de su escrito de alegaciones de 16 de julio de 2009).

Como señala la AEAT, en la documentación aportada por la sociedad faltan el documento público y el privado del último de los veinte préstamos que generaron los intereses objeto del conflicto. Pero, a juicio de la AEAT, que compartimos, "parece razonable extender al préstamo respecto del que la entidad no ha aportado el contrato las conclusiones que se extraerán para los diecinueve préstamos respecto de los cuales se dispone de los contratos privados elevados a documentos públicos" (pág. 8).

En opinión de la AEAT, "cuando en las operaciones de préstamo simplemente se ofrece en garantía un inmueble, la vinculación con el inmueble no es directa, mientras que cuando el objeto del préstamo es la adquisición, rehabilitación, etc. del inmueble, esta vinculación sí es directa, pudiendo afirmar que se trata de la prestación de un servicio

directamente relacionado con el bien inmueble y por lo tanto debiendo aplicarse la regla especial y atender a la localización del inmueble" (pág. 5).

La AEAT llega de este modo a las siguientes conclusiones (pág. 12):

"Por tanto, resulta palmario, a la vista de los hechos señalados y de las propias manifestaciones del prestamista y del prestatario, reflejadas en los contratos de préstamo, que la finalidad de la concesión de los mismos era la de proporcionar financiación a las entidades prestatarias a fin de que éstas adquiriesen bienes inmuebles concretos, identificados en el propio contrato de préstamo, inmuebles que estaban todos ubicados en territorio común, por lo que resulta evidente que existe una vinculación directa entre las prestaciones de servicios "préstamos en dinero" y unos bienes inmuebles localizados en territorio común".

5. En su escrito de alegaciones de 22 de julio de 2009, la Diputación Foral de Gipuzkoa se adhiere a la posición mantenida por la sociedad en la documentación aportada, en el sentido de que debe entenderse que los intereses de los préstamos concedidos por el obligado tributario deben localizarse en el domicilio social del prestador, que radica en Guipúzcoa, en virtud del apartado B.1º del artículo 16 del Concierto Económico, no debiendo interpretarse que la concesión de dichos préstamos implique la prestación de un servicio directamente relacionado con bienes inmuebles, no siendo, en consecuencia, de aplicación el número 2º de dicho apartado B.

En apoyo de esta tesis aduce la Diputación, en primer lugar, que en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.4 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria, coincidente con el 108.4 de la Ley General Tributaria, "debe dar por ciertos los datos consignados en las declaraciones presentadas por los

obligados tributarios, no recayendo en la [Diputación] la carga de la prueba de su posible 'inexactitud'".

En segundo lugar, señala la Diputación Foral de Gipuzkoa que "del análisis de los contratos de préstamo concedidos por el obligado tributario se desprende que:

El domicilio social del prestamista y del prestatario en todo caso radican en territorio guipuzcoano.

- Dichos contratos se elevan a escritura pública en Notarías radicadas en territorio guipuzcoano.

- Se trata de préstamos sin garantía hipotecaria.

- En su práctica totalidad, y en su parte expositiva, se indica que se dirigen a la realización de una aportación de capital sin que, en ningún caso, no obstante, en su parte dispositiva se condicione el buen fin del contrato y, en su caso, su resolución al destino que se dé a la cantidad prestada.

- El lugar del cumplimiento por la parte prestataria de las obligaciones dinerarias a su cargo dimanantes será el domicilio de la parte prestamista".

Observa, en tercer lugar, la Diputación Foral de Gipuzkoa que el Concierto Económico no contiene ninguna regla que determine qué debe entenderse por "servicios directamente relacionados con bienes inmuebles" y que, en vista de esta ausencia, cabe acudir a las normas del IVA sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios contenidas en los artículos 69 y 70 tanto de la Ley del IVA como del Decreto Foral 102/1992. El primero de dichos preceptos disponía (en la redacción vigente al tiempo de realizarse las operaciones controvertidas) en su apartado Uno que "[l]as prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de apli-

cación del Impuesto cuando el prestador de los mismos tenga situada en dicho territorio la sede de su actividad económica, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 70 de esta Ley". Esta norma coincide, según la Diputación de Guipúzcoa, con la regla general del artículo 16.B), 1º del Concierto Económico.

Señala seguidamente la Diputación Foral determinadas reglas especiales contenidas en el artículo 70 LIVA (en la redacción aplicable a las operaciones objeto del conflicto):

- En primer lugar, la del apartado Uno. 1º, relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles. Observa la Diputación que en la enumeración de servicios que tienen esta consideración no se incluyen los de carácter financiero, "falta de enumeración que cabe considerar relevante a los efectos que nos ocupan, máxime cuando dicho artículo inicialmente aludía a servicios 'directamente' relacionados con bienes inmuebles, de suerte que cabe interpretar que la redacción actual incluye también los indirectamente relacionados con bienes inmuebles".

- En segundo lugar, la del apartado Uno.5º.B).g) relativa a los servicios financieros citados por el artículo 20.Uno.18 de la misma Ley, entre los que figura la concesión de créditos y préstamos en dinero. La Diputación Foral de Gipuzkoa indica que "[s]e exceptiona de dicha regla especial el alquiler de cajas de seguridad respecto del que se aplica la regla del [artículo] 70.Uno.1º, excepción que, en su caso, debiera haberse contemplado respecto de los préstamos de haberse considerado que en algún caso los mismos pudieran estar relacionados con bienes inmuebles".

6. En su escrito de alegaciones de 16 de julio de 2009, la entidad ENTIDAD 3, en calidad de sucesora de ENTIDAD 1, se opone asimismo a la posición de la AEAT, con argumentos, por una parte, coincidentes en lo sustancial con los aducidos por la Diputación Foral de Gi-

puzkoa. Señala, en efecto, a la vista del artículo 70 LIVA lo siguiente:

- En la lista abierta de servicios que se consideran relacionados con inmuebles contenida en el apartado Uno.1º de dicho artículo "no se observa ninguno que pueda asociarse directamente con la concesión de préstamos".

- En el apartado Uno.5º.B.g "no se establece ninguna mención a [la] posible consideración [de la concesión de créditos y préstamos] como servicio relacionado con bienes inmuebles, a diferencia de lo que ocurre con el alquiler de cajas de seguridad (en ese mismo apartado Uno.5º.B.g relativo a los 'servicios financieros') o con los servicios de ingeniería, abogacía, consultoría, etc. (apartado Uno.5º.B.d del precepto transcrito)".

Por otra parte, aduce la sociedad un nuevo argumento que infiere de la definición de préstamo del artículo 1.740 del Código civil: "el objeto del préstamo no es nunca el bien que el prestatario pretende adquirir con el dinero obtenido del préstamo. Adicionalmente, cabe señalar que cuando se concede un préstamo el prestamista no tiene por qué conocer el destino que el prestatario va a dar al dinero prestado y, aún más, aunque se previera expresamente que el dinero prestado va a ser destinado por el prestatario a la adquisición de un inmueble, el prestatario podrá destinarlo o no a dicha adquisición".

7. Las reglas para decidir cuándo las concesiones de préstamos, en cuanto prestaciones de servicios, han sido realizadas en territorio común o foral están contenidas, como ya hemos indicado, en el artículo 16, B) del Concierto Económico. La regla general es que "se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio". Hay que entender que la prestación del servicio se efectúa en el lugar donde el prestador tenga la sede de su actividad económica, en consonancia con el criterio aplicable

en el IVA (cfr. el artículo 69.Uno de su Ley reguladora, en la redacción aplicable; ahora art. 69.Uno.2º). No cabe duda, pues, de que, con arreglo a esta regla general, los préstamos se realizaron en el territorio de Gipuzkoa, en el que la entidad prestamista tenía su domicilio social.

La regla general tiene una excepción en el caso de las "prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles". La cuestión a resolver es, por tanto, en definitiva, si, como asevera la AEAT, los préstamos controvertidos tienen tal relación con inmuebles situados en territorio común, en cuyo caso se entenderán realizados en dicho territorio. Cualesquiera criterios distintos de los derivados del juego de las reglas general y especial establecidos por el Concierto Económico son irrelevantes, como sucede con los apuntados por la Diputación Foral de Gipuzkoa (reproducidos en el Fundamento 5 anterior), salvo el del domicilio social del prestamista en cuanto determina la sede de la actividad económica de la sociedad.

Es obvio asimismo que carece de eficacia para determinar el lugar de realización de las operaciones la declaración tributaria o cualquier otra declaración del contribuyente y que semejante eficacia no puede derivarse del artículo 104.4 de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa o del artículo 108.4 de la Ley General Tributaria. En efecto, la presunción de certeza que en dichos preceptos se establece se refiere únicamente a los elementos de hecho consignados en la declaración, pero no excluye el deber de justificar la realidad de esos elementos en la medida en que favorezcan al declarante ni se extiende a las calificaciones jurídicas que éste haga. Por consiguiente, tampoco puede alterar la distribución de la carga de la prueba.

8. El Concierto Económico no contiene ninguna regla en orden a determinar cuándo la prestación de un servicio está directamente

relacionada con bienes inmuebles. Para este fin es adecuado recurrir a la regulación del IVA sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios. Presta fundamento a esta utilización, aparte del principio general de unidad del ordenamiento jurídico, que se traduce en el elemento sistemático de la interpretación (el "contexto" de la norma, en expresión del artículo 3.1 del Código Civil), el propio Concierto, cuyo artículo 14.Dos remite a la legislación reguladora del IVA a fin de determinar las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuya contraprestación constituye el volumen de operaciones. Por otra parte, la legislación del IVA y el Concierto se basan en los mismos principios para establecer el lugar de realización de las operaciones.

El artículo 70.Uno.1º LIVA contenía hasta su modificación por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, una regla especial sobre la localización de las prestaciones de servicios idéntica a la del artículo 16.B).2º del Concierto:

"Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados directamente con bienes inmuebles que radiquen en el referido territorio".

Añadía a continuación la siguiente enumeración ejemplificativa de servicios en los que existe dicha relación:

"Se considerarán directamente relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los arrendamientos o cesiones por cualquier título de tales bienes, incluidos los de viviendas amuebladas; los servicios relativos a la preparación, coordinación y ejecución de las construcciones inmobiliarias; los de carácter técnico relativos a dichas construcciones, incluidos los prestados por arquitectos, aparejadores e ingenieros; los de mediación en las transacciones inmobiliarias; los de gestión

relativos a bienes inmuebles y operaciones inmobiliarias; los de alquiler de cajas de seguridad y los de utilización de las vías de peaje".

La Ley 53/2002 eliminó el adverbio "directamente" pero conservó la enumeración, a la que añadió únicamente "los [servicios] de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles". La redacción establecida por esta Ley se mantiene en el texto vigente (establecido por Ley 2/2010, de 1 de marzo), salvo la adición a la lista de "los [servicios] de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario".

La lista ejemplificativa de servicios que se consideran relacionados con bienes inmuebles no ha incluido nunca, ni incluye en la actualidad, a los servicios financieros.

Por otra parte, el artículo 70.Uno.5º LIVA, en la redacción vigente en 2004, establecía que determinados servicios se considerarían realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que el destinatario (empresario o profesional) radique en dicho territorio; es decir, frente a la regla general, el servicio se localiza en la sede del destinatario. Entre dichos servicios se incluyen (letra g del citado apartado) los servicios financieros citados por el artículo 20.Uno, número 18º, entre los que figuran "la concesión de créditos y préstamos en dinero" (letra c). Pues bien, de la mencionada regla especial de localización solamente se exceptúa el alquiler de cajas de seguridad, que es uno de los servicios expresamente incluidos en la lista del apartado Uno.1º. No existe, por tanto, respecto de los servicios financieros una excepción a la regla especial de localización en la sede del destinatario basada en la relación con un bien inmueble, excepción que sí se halla establecida expresamente respecto de los servicios de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales a los que es aplicable la misma regla especial (apartado Uno.5º.d).

Del examen de la legislación del IVA se extrae una primera conclusión consistente en que en ella no se contempla, al menos expresamente, la posibilidad de que los servicios financieros (a excepción del alquiler de cajas de seguridad) estén relacionados con bienes inmuebles.

9. El hecho de que en los contratos de préstamo se manifieste de manera expresa que la cantidad prestada se destina a la adquisición de concretos bienes inmuebles determina, sin duda, una cierta relación con dichos bienes. Sin embargo, la cuestión es si se trata de una "relación directa" con el bien inmueble de la naturaleza contemplada en el artículo 16, B), 2º del Concierto Económico o incluso de una relación sin más con dicho bien de las previstas en el artículo 70.Uno.1º LIVA.

Un elemento interpretativo relevante para responder a esta cuestión es el constituido por las normas de la Sexta Directiva del IVA, Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, cuyo artículo 9 establecía, en lo aquí pertinente, lo siguiente:

"Artículo 9 Prestaciones de servicios

1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo: a) el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos

de vigilancia de obras, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles;

(...)"

Estas normas se recogen ahora sin alteración en los artículos 43 y 45 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

Por otra parte, la letra e) del artículo 9.2 de la Sexta Directiva (ahora artículo 56 de la Directiva 2006/112/CEE), relativo a los servicios que se consideran realizados en la sede del destinatario, disponía lo siguiente:

"e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

(...)

- las operaciones bancarias, financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad;

(...)"

La regla especial de la Sexta Directiva relativa a estas operaciones tenía, por tanto, como única excepción el alquiler de cajas de seguridad, norma a la que, como es obligado, se atiene, como hemos visto más atrás, la Ley del IVA.

En lo que respecta a la regla especial de localización relativa a los servicios relacionados con bienes inmuebles, la Sexta Directiva no menciona los servicios financieros entre los que expresamente incluye en esta categoría. El precepto comunitario se refiere, por un

lado, a las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos y, por otro lado, a las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, de las que cita como ejemplo las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras. En ninguna de estas prestaciones tiene cabida la concesión de préstamos destinados a financiar la adquisición de terrenos.

Enfrentado con un problema que guarda alguna analogía con el que ahora se somete a la Junta Arbitral -se trataba de servicios de asesoramiento jurídico en cierto modo relacionados con bienes inmuebles-, el Tribunal Económico-Administrativo Central, Vocalía 5ª, en su resolución de 21 de enero de 2004, RG 3219/2001, refiriéndose al artículo 9.2.a) de la Sexta Directiva del IVA, afirma que "no cualquier servicio relacionado con la preparación, coordinación o ejecución de obras en inmuebles merece la calificación de 'relacionados con bienes inmuebles', sino únicamente aquellos que presentan una relación semejante a la que presentan los servicios de arquitectos, o de gabinetes técnicos de vigilancia" (F.D. 4º).

Y respecto de la enumeración de servicios relacionados con bienes inmuebles contenida en el artículo 70.Uno.1º LIVA, el TEAC declara lo siguiente:

"Siendo cierto que esta enumeración de supuestos no tiene carácter cerrado, también lo es que **en todos ellos la relación entre el servicio y el inmueble es muy directa**. Quizá sólo el apartado d) que se refiere a «los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obras inmobiliarias» y que es el que fundamenta la liquidación impugnada, pudiera permitir una relación no tan directa y ello, por la mayor amplitud que puede darse al término «preparación»; pero en cualquier caso, no parece que los servicios considerados en la liquidación

puedan calificarse como de preparación, coordinación o de realización de obras inmobiliarias". (negrita añadida)

10. Las consideraciones precedentes llevan a la conclusión de que la aplicación de la regla especial de localización del servicio en el territorio en que está situado un inmueble requiere la existencia de una relación muy estrecha con éste, similar a la que se pone de manifiesto en los servicios incluidos en la relación ejemplificativa del artículo 70.Uno.1º LIVA. Esta exigencia se acrecienta cuando la regla en cuestión impone que la relación entre el servicio y el inmueble sea "directa", como hace el artículo 16.B), 2º del Concierto Económico.

Pues bien, consideramos que entre el servicio consistente en la concesión de un préstamo y el inmueble cuya adquisición está destinada a financiar no existe una relación de esta naturaleza, incluso en el supuesto de que en el contrato de préstamo se indique concretamente el inmueble para el que se concede la financiación, como sucede en los que originan el presente conflicto. Tiene razón, a nuestro juicio, la sociedad contribuyente cuando argumenta que la simple mención expresa en el contrato de la finalidad a la que se destina el dinero prestado no vincula al prestatario, salvo -habría que puntualizar- que otra cosa se establezca en sus cláusulas, atribuyendo efectos a la desviación de esa finalidad. Esto pone de manifiesto que entre el préstamo y el inmueble existe una relación todo lo más indirecta.

11. En definitiva, por tanto, debemos declarar que a las operaciones controvertidas no les es de aplicación la regla especial del número 2º del artículo 16.B) del Concierto Económico y sí, por el contrario, la general del número 1º de dicho artículo, en virtud de la cual las prestaciones de servicios se consideran realizadas en el territorio desde el que han sido efectuadas. Hay que entender que dichas prestaciones se efectúan desde el lugar en

que el prestador del servicio tenga la sede de su actividad económica, que coincidirá, salvo que se pruebe lo contrario, con el lugar de su domicilio social. En el presente caso, estando situado el domicilio social de la sociedad en el territorio de Guipúzcoa, dichas operaciones deben considerarse realizadas en este territorio.

En el expediente ha quedado probado que las operaciones controvertidas representan el 5,04% respecto del volumen total. Esta es, por tanto, la proporción en la que la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad corresponde en el ejercicio 2004 a la Diputación Foral de Gipuzkoa, de conformidad con el artículo 15.Dos del Concierto Económico.

12. En su escrito de 16 de julio de 2006 aduce la AEAT en el número 5 de sus alegaciones que la Diputación Foral de Gipuzkoa en su liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 modificó el porcentaje de tributación de la sociedad infringiendo así el procedimiento establecido en el artículo 19 del Concierto Económico. En vista de ello considera que no es exigible a la AEAT el importe reclamado por la Hacienda Foral de Guipúzcoa, ya que éste se determinó mediante un procedimiento inadecuado, prescindiendo, además, de elementos de prueba que justificasen la modificación del porcentaje de tributación.

Esta alegación quedó, sin embargo, desprovista de objeto desde el momento en que como consecuencia del planteamiento del presente conflicto la competencia para determinar el porcentaje de tributación o cifra relativa de negocios pasó a esta Junta Arbitral.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar:

1º) Que las operaciones controvertidas se realizaron en el territorio de Guipúzcoa.

2º) Que dichas operaciones representan el 5,04% del volumen total de operaciones de ENTIDAD 1 en el ejercicio 2004.

3º) Que, en consecuencia dicha entidad debe tributar a la Diputación Foral de Gipuzkoa en dicha proporción por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004.

4º) Que en ejecución de la presente resolución la AEAT deberá transferir a la Diputación Foral la cantidad resultante de aplicar el indicado porcentaje a la cuota del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad en el ejercicio 2004.

Retenciones rendimientos del trabajo. IRPF. Resolución R 03/2011 Expediente 21/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 21 de febrero de 2011

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración del Estado sobre retenciones por rendimientos del trabajo personal practicadas por ENTIDAD, S.L. (CIF) en el periodo comprendido entre julio de 2002 y octubre de 2005.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de escrito de 12 de mayo de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 13.

Admitido a trámite el conflicto y notificado su planteamiento a la Administración del Estado, ésta formuló alegaciones mediante escrito del Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 30 de octubre de 2008, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 3 de noviembre de 2008.

2. De los escritos presentados con sus documentos anejos, que forman el expediente del conflicto, resulta la siguiente sucesión de actuaciones de las dos Administraciones:

1) La Inspección de los Tributos del Territorio Histórico de Gipuzkoa levantó acta de conformidad a la ENTIDAD S.L. (CIF) (en adelante "la entidad") de la que se derivó una liquidación por importe de XX.XXX,XX Euros por el concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodo desde julio de 2002 hasta octubre de 2005, por los trabajadores adscritos a los centros de trabajo de la entidad ubicados en el Territorio Histórico de Gipuzkoa e ingresadas en la Administración del Estado.

2) La DFG solicitó de la AEAT el ingreso de esa cantidad en varias ocasiones: escritos de 11 de abril de 2007 y 8 de mayo de 2008.

3) Orden del Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG de 13 de marzo de 2008 por la que requiere de inhibición a la Administración del Estado en relación con las retenciones antes mencionadas.

4) Contestación al anterior requerimiento del Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco con fecha 17 de abril de 2008 en la

que se señala que "la actuación cuya competencia de recaudación y cobro requiere para sí esa Hacienda Foral corresponde a un expediente que no se ha iniciado directamente por la Hacienda Foral en los términos previstos en los Acuerdos y Grupos de Trabajo AEAT-Haciendas Forales; no se ha recibido la Solicitud formal de reembolso que prevé el apartado 5.3 de las CONCLUSIONES DEL GRUPO DE TRABAJO SOBRE REMESAS DERIVADAS DE INGRESOS EN ADMINISTRACIÓN NO COMPETENTE (al margen de los procedimientos iniciados por el obligado tributario)".

5) Escrito de la DFG de 9 de mayo de 2008 dirigido a la AEAT en el que "se solicita a la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Agencia Tributaria el reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas en la misma". Este escrito fue remitido a la AEAT por correo electrónico, con el siguiente mensaje:

- "Reiteramos la solicitud de reembolso efectuada por primera vez el 11/04/2008.

- Enviamos nuevamente la documentación justificativa en la que queda suficientemente motivada dicha solicitud, junto con la petición firmada por el Subdirector General de Recaudación".

6) Mediante escrito de 13 de mayo de 2008 la DFG planteó el presente conflicto, en cuyo procedimiento se realizaron por las Administraciones interesadas las actuaciones reseñadas.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En su escrito de planteamiento del conflicto la DFG expone los argumentos en los que funda su competencia para la recaudación y cobro de las retenciones por rendimientos del trabajo personal a las que se refiere su pretensión, que consisten en que los trabajadores a los que se les practicaron dichas reten-

ciones por la entidad prestaban su trabajo en Guipúzcoa al estar adscritos a centros de trabajo situados en este Territorio Histórico. El artículo 7.Uno del Concierto Económico dispone, en efecto, que

“Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador”.

2. Sin embargo, la AEAT no discute el derecho de la DFG a percibir la cantidad por ella reclamada; antes bien, lo reconoce explícitamente cuando afirma que “[l]a Hacienda Foral exige que se le efectúe el pago de una cantidad que nadie ha puesto en duda que se le adeude”. Lo que la AEAT alega es la falta de competencia de esta Junta Arbitral para conocer de la pretensión de la DFG, que, en opinión de la AEAT “resulta del hecho de que no se ha evidenciado ninguna de las situaciones que a tenor de la normativa reguladora de la Junta Arbitral determina su competencia”. A juicio de la AEAT, no se da en el presente caso ninguno de los supuestos de competencia de esta Junta previstos en el artículo 66 del Concierto Económico (el escrito cita por error el 65), “ya que la AEAT está de acuerdo con la aplicación que la Hacienda Foral realiza en este supuesto de los puntos de conexión previstos en los artículos 7 y 8 de la LC, que resultan aplicables al presente supuesto”.

3. El examen de la alegación de la AEAT de falta de competencia de la Junta Arbitral requiere precisar el objeto de la presente controversia. Como dice la AEAT en su escrito de 30 de octubre de 2008, “[c]on el planteamiento del presente conflicto, la Diputación Foral de Guipúzcoa solicita de la Junta Arbitral que declare que la AEAT ha de remitirle los fondos correspondientes a retenciones sobre rendimientos del trabajo pagados a trabajadores de centros de trabajo situados en Guipúzcoa correspondientes al periodo comprendido entre mayo de 2002 y octubre de 2005 (segundo trimestre de 2002 y cuarto trimestre de 2005), ambos inclusive”.

Esta pretensión de la DFG ha encontrado la oposición tácita de la AEAT, que no ha procedido al ingreso de la cantidad reclamada a pesar de las reiteradas solicitudes de la Administración Foral, y esta negativa tácita origina un conflicto que entra de lleno en las competencias de esta Junta Arbitral. Éstas no se reducen, en efecto, a la interpretación de los puntos de conexión establecidos por el Concierto Económico, sino que alcanzan a “[c]onocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico en casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales”.

El conflicto originado de este modo no desaparece por el reconocimiento de que la razón en cuanto al fondo asiste claramente a la DFG, que la AEAT hace ahora por primera vez en respuesta al planteamiento por aquella del conflicto ante la Junta Arbitral, sino que persiste mientras la AEAT no satisfaga la cantidad que reconoce deber. El reconocimiento del derecho de la DFG hubiera debido a la AEAT a proceder sin dilación al pago debido y a allanarse a la pretensión de aquella en el presente procedimiento. No habiendo sucedido tal cosa, la Junta Arbitral mantiene intacta su competencia para emitir las declaraciones que con arreglo a Derecho

procedan en aplicación del Concierto Económico.

4. En lugar de allanarse, la AEAT, en su contestación de 17 de abril de 2008 al requerimiento de inhibición que le dirigió la DFG el 13 de marzo de 2008, trató de justificar la persistencia en su negativa a efectuar este pago con el argumento de que dicho requerimiento no constituía una solicitud formal de reembolso en los términos de las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre remesas derivadas de ingresos en Administración no competente. En realidad, dada la existencia de una controversia creada por la negativa tácita de la AEAT a la remesa de los fondos, tal requerimiento era un requisito para el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral (art. 13.1 RJACE).

En su escrito de alegaciones de 30 de octubre de 2008, la AEAT afirma que el requerimiento formulado por la DFG con fecha 13 de marzo de 2008 "entendemos que no puede considerarse jurídicamente como tal requerimiento de inhibición en los términos previstos en el artículo 13 del RJACE" y que "a la vista de su contenido se calificó como una solicitud de reembolso de las previstas en el apartado 5.3 [de las citadas Conclusiones del Grupo de Trabajo]". Supuesta la conformidad con el derecho de la DFG, esta calificación hubiera debido conducir sin más al pago, si bien la DFG se pliega a la objeción formal de la AEAT y "reitera" la solicitud el 8 de mayo de 2008.

Por último, la AEAT arguye que el planteamiento del conflicto "obligó a la paralización de las actuaciones administrativas y por lo tanto a la interrupción de la tramitación de la solicitud de remesas". Según la Agencia Estatal, "en el momento en el que se estaba tramitando su remesa (la petición se formuló el 5/5/2008 por la Hacienda Foral en los términos acordados por ambas Administraciones y una semana más tarde, el 12/5/2008, se había formalizado ante la Junta Arbitral el

conflicto) comenzó a operar la paralización de actuaciones administrativas, por mor del planteamiento del presente conflicto". Olvida, sin embargo, la AEAT que la solicitud de remesa se había formulado por primera vez el 14 de abril de 2007 y reiterado el 8 de mayo de 2008. Si efectivamente la Agencia Estatal no ponía en duda la existencia de la deuda, sólo tenía que atender la solicitud, sin escudarse en pretextos formales basados en acuerdos que lejos de obstaculizar las relaciones entre las Administraciones se proponían a facilitar su desenvolvimiento.

Por otra parte, es dudoso que el planteamiento del conflicto obligase a la AEAT a paralizar el procedimiento de remesa, que, además, en el supuesto de no existir discrepancia en cuanto al fondo, como en el presente caso manifiesta la Administración del Estado, se reduce a la formulación de la solicitud, con arreglo al apartado 5.3 de las Conclusiones del Grupo de Trabajo citadas por ésta. Aparte de que, como antes hemos señalado, la buena fe postularía que en tal supuesto la AEAT desistiera del conflicto, las actuaciones cuya paralización ordena el artículo 15.1 RJACE son las que entrañan el ejercicio de potestades tributarias frente a los contribuyentes, como hubieran podido ser en el presente caso actuaciones recaudatorias de las retenciones, pero no aquellas que estarían en consonancia con el acuerdo sobre el fondo que ahora la AEAT afirma que existe.

En su virtud, la Junta Arbitral

Declarar que la Diputación Foral de Gipuzkoa es competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, practicadas por ENTIDAD, S.L. a los trabajadores adscritos a los centros de trabajo de dicha entidad ubicados en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, en el periodo comprendido entre julio de 2002 y octubre de 2005, ambos inclusive, ingresadas en la

Administración del Estado por importe de XX.XXX,XX Euros.

En ejecución de la presente resolución, la AEAT remitirá sin más dilación la indicada cantidad a la Diputación Foral de Gipuzkoa.

IVA: Traslado de saldos. Cambio de domicilio. Resolución R 06/2011 Expediente 44/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 21 de febrero de 2011

la Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto negativo planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración del Estado sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la devolución del saldo negativo del IVA correspondiente al ejercicio 2003 reclamada por la entidad ENTIDAD, S.L. (NIF), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 44/2008.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 27 de noviembre de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 1 de diciembre de 2008. De dicho escrito y completado por el de alegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 2 de marzo de 2009, registrado de entrada el siguiente día 3, resultan los antecedentes que se resumen a continuación:

1) ENTIDAD, S. (NIF) (en adelante, "la entidad") trasladó el 12 de diciembre de 2003 su domicilio social desde el territorio común al Territorio Histórico de Gipuzkoa, pasando a tributar desde ese momento por el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Territorio Histórico de Gipuzkoa conforme a lo previsto en el artículo 27.Uno.Tercera y 43.4, b) del Concerto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 13 de mayo, en su redacción entonces vigente.

2) A pesar del cambio de domicilio social, la entidad presentó en plazo, el 28 de enero de 2004, ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) la declaración resumen anual del IVA (modelo 390), con un resultado a devolver de 392.941,10 euros. La AEAT devolvió a la entidad contribuyente el 16 de diciembre de 2004 la cantidad de 399.997,89 euros, suma de la indicada cantidad a devolver más 7.056,79 euros de intereses.

3) El 29 de enero de 2004 la entidad presentó otra declaración modelo 390, ejercicio 2003, ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG), comprensiva de las operaciones realizadas tras el traslado del domicilio al territorio guipuzcoano, de la que resultaba una cantidad "a compensar" de 5.037,21 euros.

4) Con fecha de registro de entrada de 29 de enero de 2008 la entidad presentó escrito ante la Hacienda Foral solicitando la modificación de la declaración presentada el 29 de enero de 2004 en el sentido de que la cantidad "a compensar" era de 397.978,31, suma del saldo de la declaración originaria y los 392.941,10 euros cuya devolución se había solicitado (y obtenido) de la Administración del Estado. Esta solicitud fue denegada por acuerdo de 22 de febrero de 2008 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG.

5) El Inspector Regional Adjunto de la Unidad Regional de Gestión de Grados Empresas del País Vasco dictó con fecha del 4 de junio de 2008 una propuesta de liquidación provisional frente a la entidad de la que resultaba una cuota a ingresar de 399.997,89 euros más intereses de demora por importe de 79.435,20 euros. Dicha liquidación se fundaba esencialmente en la imposibilidad de fraccionar el ejercicio a efectos de la liquidación del IVA, de la que se deduciría la consecuencia de que la devolución debe realizarse por la Administración del domicilio fiscal del contribuyente al final del ejercicio. Tal propuesta se elevó a liquidación notificada el 26 de junio de 2008.

6) Mediante Orden Foral 820/2008, de 1 de octubre, el Diputado del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG declaró la incompetencia de ésta para devolver el saldo negativo del IVA por importe de 392.941,10 euros resultante de la declaración modelo 390 del ejercicio 2003 solicitada por la entidad, estimando competente a la Administración del Estado. Dicha declaración le fue comunicada a ésta con fecha 2 de octubre de 2008.

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG, mediante escrito de fecha 7 de octubre de 2008, comunicó al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco la referida declaración de incompetencia.

7) La AEAT, por medio de escrito de su Delegado Especial en el País Vasco de 6 de noviembre de 2008, se declaró, a su vez, incompetente para efectuar la devolución solicitada por la entidad contribuyente. Fundaba esta posición básicamente en el argumento de que el fraccionamiento del perio-

do de liquidación del IVA es contrario a la legislación reguladora de este impuesto.

2. La Diputación Foral de Gipuzkoa expone 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 al Departamento de Hacienda y Fianzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa incompetente para admitir la compensación, y en última instancia la devolución, del saldo negativo por importe de 392.941,10 euros, resultante de la declaración-liquidación del ejercicio 2003, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 390 de declaración resumen anual) solicitada por ENTIDAD, S. (NIF), por derivar la misma de IVAs soportados en periodos anteriores en los que era competente para la exacción de dicho Impuesto la Administración del Estado".

3. En su reunión de 22 de diciembre de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado, notificación que tuvo lugar el 28 de enero de 2009.

4. La AEAT presentó sus alegaciones mediante un escrito de su Director General de fecha 30 de octubre de 2008, registrado de entrada el 3 de noviembre de 2008, en el que, tras exponer los razonamientos en los que funda su pretensión, la AEAT solicita a la Junta Arbitral que "acuerde la desestimación de la pretensión de la Hacienda Foral de Guipúzcoa, declarándola competente para la exacción del Impuesto y, por tanto, para acordar la devolución de la cuota solicitada por el obligado tributario correspondiente al cuarto trimestre del IVA del ejercicio 2003". Es evidente el error de esta petición, que debe ser interpretada en el sentido de que lo que la AEAT pretende es que se declare a la DFG competente para la devolución del saldo del IVA correspondiente a la parte del ejercicio 2003 en la que la entidad tuvo su domicilio en el territorio común.

5. Concluido el expediente y puesto de manifiesto a la AEAT, a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a la entidad interesada, la primera formuló alegaciones mediante escrito de 10 de junio de 2009, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 11, y la segunda mediante escrito de 11 de junio de 2009, registrado el siguiente día 12. La entidad contribuyente no hizo uso de su derecho.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para devolver la cantidad de 392.941,10 euros resultante de la declaración-resumen anual del IVA modelo 390 del ejercicio 2003 presentada por la entidad a la AEAT por las operaciones realizadas hasta el traslado de su domicilio fiscal al Territorio Histórico de Guipúzcoa.

2. La cuestión de la competencia para la devolución de saldos del IVA pendientes al tiempo de un cambio de domicilio que determina a su vez el cambio de la Administración gestora del impuesto, fue objeto de dos resoluciones anteriores de esta Junta Arbitral, las resoluciones R 11/2009, de 5 de mayo de 2009 (Expediente 18/2008), y R 12/2009, de 19 de junio de 2009 (Expediente 20/2008). Ambas resoluciones fueron recurridas por la Administración General del Estado ante el Tribunal Supremo, que resolvió estos recursos, respectivamente, mediante las sentencias de 10 de junio de 2010, recurso 378/2009, y 17 de junio de 2010, recurso 529/2009.

Existe, por tanto, una doctrina jurisprudencial sobre la cuestión debatida en el presente conflicto, que puede resumirse de la siguiente manera. Dichas sentencias confirman en lo esencial la tesis mantenida en sus resoluciones por la Junta Arbitral en el sentido de que tanto el sistema del IVA como el Concierto Económico impiden el traslado de saldos entre Administraciones. En palabras de la

primera de las sentencias citadas, “[t]rasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de «exacción» prevista en el Concierto Económico, dado que dicha «exacción» se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico” F.D. 3º.3).

Las citadas Sentencias entienden, de acuerdo con la tesis defendida por la Diputación Foral de Gipuzkoa, que es posible la fragmentación del periodo de liquidación del IVA en los supuestos de cambio de domicilio en virtud de la aplicación analógica a las personas jurídicas de la regla contenida en el artículo 43.Siete del Concierto Económico respecto de las personas físicas, según la cual el cambio de domicilio produce efectos inmediatos, y poniendo en conexión este criterio con el punto de conexión establecido en el artículo 27.Tercera respecto de la competencia en materia del IVA.

En virtud de la argumentación sintéticamente expuesta, la Sala sentenciadora llega a la conclusión siguiente:

“En virtud de lo expuesto, incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente del IVA, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó. Debe ser, pues, la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo pendiente del IVA en el momento del cambio de domicilio de la en-

tividad al Territorio Histórico de Guipúzcoa. La entidad mercantil puede formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, claro es, de su facultad de comprobar que la devolución solicitada es conforme a Derecho. Es verdad que la opción acogida por nosotros no se ajusta, literalmente, a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, pero esto no es más que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos indicado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir.

"Ciertamente que, como pone de relieve la sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 2010 (recurso núm. 538/2009), no puede confundirse el derecho a la devolución con el ejercicio del derecho y corolario de esta distinción es que el ejercicio del derecho de devolución, en puridad procedimental, debería efectuarse en este caso, según las reglas generales de competencia y por ser ahora Guipúzcoa el domicilio de la entidad recurre, ante la Diputación Foral de Guipúzcoa, sin perjuicio de que la cantidad a devolver sea soportada efectivamente por la AEAT. El cambio de domicilio del sujeto pasivo exige, en principio, que el ejercicio del derecho tuviera lugar ante la Administración que resulta competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece y que es el municipio actual de la entidad solicitante de la devolución. Pero como el traslado del saldo del IVA de la Administración del Estado a la administración foral no es aceptable a la luz de la estructura básica del Impuesto sobre el Valor Añadido y de una interpretación literal del Concierto, es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente ante la AEAT el escrito solicitando la devolución correspondiente al IVA por los tres primeros trimestres de 2006 en que el domicilio de la entidad estuvo situado en territorio común".

3. Por imperativo de la doctrina jurisprudencial expuesta, 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.

Por otra parte, la sentencia de 10 de junio de 2010 indica el procedimiento a seguir para la ejecución de esta resolución, que no es otro que la presentación por el contribuyente a la AEAT de un escrito solicitando la devolución. En el presente caso, la devolución solicitada ya había sido realizada por la AEAT, que pretendía, sin embargo, recuperarla en virtud del acto de liquidación de fecha 26 de junio de 2008. Si este acto no ha sido ejecutado, procede dejarlo sin efecto; en caso contrario, la AEAT deberá proceder a la devolución del saldo controvertido con los correspondientes intereses de demora.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a ENTIDAD, S.L. (NIF) del saldo de 392.941,10 euros resultante de la declaración-resumen anual del IVA modelo 390 del ejercicio 2003 presentada por la entidad a la AEAT por las operaciones realizadas hasta el traslado de su domicilio fiscal al Territorio Histórico de Guipúzcoa.

En ejecución de esta resolución, la AEAT deberá revocar el acto de liquidación de 26 de junio de 2008 o, si éste se hubiese ejecutado, devolver a ENTIDAD, S.L., a petición de ésta, la cantidad indicada con los correspondientes intereses de demora.

Diputación Foral de Gipuzkoa y Comunidad Foral de Navarra. Traslado de saldos. Cambio de domicilio. IVA Resolución R 10/2011 Expediente 15/2008

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 2 de mayo de 2011

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración Tributaria de la Comunidad Foral sobre cuál de las dos Administraciones es competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, por las operaciones realizadas hasta el 20 de septiembre de 2006, por la entidad ENTIDAD 1, S.A. (C.I.F.), fecha de traslado de su domicilio social a Navarra.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 9 de mayo de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 12. De dicho escrito resultan los antecedentes que se resumen a continuación:

1º. ENTIDAD 1, S.A. (C.I.F.) (en adelante, "la entidad") en Junta General celebrada el día 21 de junio de 2006, elevada a escritura pública en fecha 20 de septiembre de 2006 acordó trasladar su domicilio social de Gipuzkoa a Navarra, pasando a tributar desde esa fecha por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la Comunidad Foral de Navarra, conforme a lo previsto en el artículo 27.Uno.Tercera y 43.Siete del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, apro-

bado por Ley 12/2002, de 13 de mayo, en su redacción entonces vigente.

2º. La entidad presentó declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al tercer trimestre de 2006 por la totalidad de las operaciones realizadas en dicho trimestre ante la Hacienda Foral de Navarra.

3º. Posteriormente, presentó un escrito en el Departamento de Hacienda y Finanzas de Gipuzkoa, registrado el 10 de abril de 2007, poniendo de manifiesto que la indicada declaración-liquidación era errónea al haber incluido en ella las cuotas del IVA devengadas y soportadas hasta el 20 de septiembre de 2006, fecha de su cambio de domicilio social a Navarra, que debían haberse declarado en Gipuzkoa. A dicho escrito la entidad adjuntó dicha declaración-liquidación de la que resultaba una cantidad a ingresar de XXXXX,XX euros, solicitando se tuviera por efectuado el ingreso por transferencia directa de la Hacienda de Navarra.

4º. Paralelamente a ello, la entidad presentó escrito ante la Hacienda de Navarra solicitando que se tuviera por rectificadas, en los términos recién señalados, la expresada declaración-liquidación y, en consecuencia, que se procediera a transferir a la Hacienda Foral de Gipuzkoa, el importe de XXXXX,XX euros, ingresados en Navarra.

5º. Tanto la solicitud como la transferencia fueron denegadas por resolución, fechada el 8 de octubre de 2007, de la Jefa de Sección del Impuesto sobre el Valor Añadido del Servicio de Tributos Indirectos del Gobierno de Navarra, con el argumento de que los periodos de liquidación de dicho Impuesto no pueden fraccionarse.

6º. Mediante Orden Foral 263/2008, de 13 de marzo, notificada al Gobierno de Navarra y a la Administración del Estado el 14 de marzo de 2008, se requirió a la Administración

Tributaria de Navarra, de inhibición en lo concerniente a las referidas competencias de gestión, liquidación y recaudación en relación con las referida declaración-liquidación por las operaciones realizadas por la entidad hasta el 20 de septiembre de 2006.

7º. La Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco contestó, mediante escrito fechado el 29 de abril de 2008 y registrado el siguiente 6 de mayo, manifestando que las competencias que para sí reclama la Hacienda Foral de Gipuzkoa corresponden al Gobierno de Navarra.

8º. A la fecha del planteamiento del conflicto ante esta Junta Arbitral ninguna respuesta había dado el Gobierno de Navarra al escrito de inhibición presentado por el Departamento de Hacienda y Finanzas de Gipuzkoa.

2. En su reunión de 12 de septiembre de 2008, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la entidad, notificación que tuvo lugar el 1 de octubre de 2008.

3. El 7 de noviembre de 2008 de 2008 el Gobierno de Navarra presentó un escrito ante esta Junta Arbitral, registrado el siguiente día 10, en el que realiza dos alegaciones: una, que la Junta Arbitral del Concierto no tiene competencia para resolver los conflictos que se pueden suscitar entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra, señalando, en conclusión, uno, que "los conflictos a los que nos estamos refiriendo han de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa; y ello, tanto si se promueven por las respectivas Administraciones como, a título de ejemplo, en caso de conflicto negativo, por los particulares; y dos; que dado el rechazo de la competencia de la Junta Arbitral de Concierto no se expresa ningún razón sobre el fondo del conflicto".

4. Concluido el expediente y puesto de manifiesto, la Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones mediante escrito de 17 de febrero de 2009, registrándose el siguiente día.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar cuál de las Administraciones en conflicto es competente para la gestión, liquidación y recaudación, en relación con la declaración-liquidación del IVA correspondiente al tercer trimestre de 2006 por las operaciones realizadas por el ENTIDAD 1, S.A. hasta el 20 de septiembre de 2006, fecha de traslado de su domicilio social desde Gipuzkoa a Navarra, de la que resulta un importe a ingresar de XXXXX,XX euros.

2. No obstante, antes de proceder al análisis de esa cuestión es preciso examinar la alegación relativa a la falta de competencia de esta Junta Arbitral para resolver el conflicto, formulada por el Gobierno de Navarra, cuyos argumentos, resumidamente, son los siguientes:

1º. Ni el Convenio ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

2º. Ha de tener presente el carácter bilateral de relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto y la ausencia en sus respectivos articulados de relaciones, vínculos o conexiones "horizontales" entre dichos Territorios Históricos y la Administración tributaria de la Comunidad Foral. Además, al igual que el Convenio en el ámbito de Navarra, el Concierto regula las relaciones financieras y tributarias entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entendida esta última como unidad. La exis-

tencia en su seno de los Territorios Históricos no debe empañar ni desvirtuar la naturaleza de aquellas relaciones.

3°. La realidad normativa actual conlleva que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto no pueden resolver los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral sin invadir de manera flagrante las competencias de cada uno de ellos. En ese sentido, asegura que resultaría una invasión injustificada de las competencias tributarias de Navarra que la Junta Arbitral del Concierto entre a resolver este conflicto. Además, Navarra no es una Comunidad Autónoma, sino una Comunidad Foral, lo cual es distinto.

4°. El hecho de que la literalidad del Concierto se refiera a la posibilidad de que las Diputaciones Forales planteen conflictos contra las Comunidades Autónomas (y no contra la Comunidad Foral) "no puede desvirtuar ni contradecir los fundamentos básicos que subyacen en el Concierto y en el Convenio: regulación bilateral y exclusiva de las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado, por una parte; y entre Navarra y el Estado, por otra".

5°. Tanto el artículo 51.1.b del Convenio como el artículo 66.Uno.a) del Concierto deben interpretarse en el sentido que impone la realidad jurídica y que tiene su fundamento en que ni del Convenio ni del Concierto se desprenden relaciones horizontales entre los respectivos Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

6°. La propia naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos tributarios que se suscitaban entre los Territorios Históricos y la Comunidad Foral, sería preciso que así se conviniera y se plasmase en esas normas.

7°. Sería ineficaz cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto de la Hacienda Tributaria de Navarra, pues dicha Junta no se encuentra prevista en el Convenio. Solo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia pueden dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra.

8°. En definitiva, concluye el Gobierno de Navarra, el conflicto ha de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa.

3. No comparte los argumentos del Gobierno de Navarra la Diputación Foral de Gipuzkoa, de ahí que en su escrito de alegaciones responda señalando lo siguiente:

a) El artículo 66 del Concierto Económico no excluye del ámbito competencial de conocimiento de esta Junta Arbitral los conflictos que puedan plantearse en relación con la Comunidad Foral de Navarra, debiendo, en consecuencia, incluirse dicha Comunidad dentro de la expresión "cualquier otra Comunidad Autónoma" recogida en dicho precepto.

b) En la aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra forma parte del "Estado" (territorio común) a todos los efectos, incluida la atribución de competencias a la Junta Arbitral.

c) La utilización de la vía jurisdiccional propuesta por el Gobierno de Navarra, para la resolución del asunto en el conflicto planteado, queda recogida en el último párrafo del artículo 67 del Concierto, pero siempre una vez resuelto conforme a Derecho el conflicto por parte de la Junta Arbitral del Concierto mediante la oportuna resolución.

4. Para resolver esta cuestión debemos partir de lo dispuesto en el artículo 66.uno de la Ley de Concierto que establece que la Junta

Arbitral tiene atribuidas las siguientes funciones:

“a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer los conflictos que surjan entre las administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes”.

Mediante el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, se desarrollan los artículos 65, 66 y 67 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

5. Pues bien, ningún precepto del Concierto Económico excluye de manera absoluta la competencia de esta Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco. El vigente Concierto, al igual que el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, tanto en su redacción inicial como en la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, establecen claramente la competencia de esta Junta Arbitral para “[r]esolver 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”.

6. En apoyo de la interpretación gramatical que hemos realizado se puede invocar la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo, número 4196/2009, de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008, de la cual se desprende que desde la perspectiva del Convenio (o, en este caso, del Concierto) el resto de las Comunidades Autónomas tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo.

7. Por otra parte, el fondo de este conflicto relativo al traslado de saldos del IVA está resuelto por el Tribunal Supremo, puesto que lo único que se discute es la fragmentalidad o no de las cuotas del IVA en los casos de cambio de domicilio, y, sobre esta cuestión ya se ha pronunciado dicho Tribunal, (Cfr. Sentencia de 10 de junio de 2010, relativa a nuestro expediente núm. 17/2008 y Sentencia de 17 de Junio de 2010, relativa a nuestro expediente núm. 20/2008), en sentido favorable a la fragmentalidad. Por tanto, si está claro que la exacción del IVA, hasta la fecha del cambio de domicilio correspondía a Gipuzkoa, habrá que estar a las consecuencias que de ello se extraen: siendo competente para la exacción del IVA, esta vez, Gipuzkoa, es a ella a quien corresponden las cantidades resultantes de la mencionada declaración-liquidación.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración tributaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa es competente para la gestión, liquidación y recaudación, en relación con la declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido presentada por la entidad ENTIDAD 1, S.A. (C.I.F.), correspondiente al tercer trimestre de 2006, por las operaciones por la misma realizadas hasta el 20 de septiembre de dicho año, fecha de traslado de su domicilio social a Navarra, de la que resulta un importe a ingresar de XXXXX,XX euros, y, consecuentemente, procede que la Administra-

ción en la que se ha ingresado dicho importe (Navarra) transfiera el mismo a la Hacienda de Gipuzkoa.

Distribución entre Administraciones del importe derivado de actuaciones inspeccionadas en régimen de actas únicas. Resolución R 14/2011 Expediente 27/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 26 de mayo de 2011

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración del Estado respecto a la remisión de los fondos correspondientes a la primera puestos de manifiesto en Actas únicas incoadas por la AEAT al obligado ENTIDAD 1, SA., (NIF AXXX) por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 a 1999, en las que se reconoce un importe de xx.xxx,xx euros a favor de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 12 de mayo de 2008, que tuvo entrada el mismo día en esta Junta Arbitral. A dicho escrito se acompañan diversos escritos, de los que recogemos los antecedentes que se resumen a continuación:

1º. La Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración tributaria extendió, con fecha 5 de febrero de 2004, en relación con la entidad "ENTIDAD 1, S.A." (CIF AXXX) acta de conformidad incoada por el

Impuesto Sobre Sociedades por los ejercicios 1997 a 1999 ambos inclusive.

2º. En el Informe elaborado por la Inspección del Departamento de Hacienda y Finanzas, con fecha 3 de mayo de 2005, se indica que habiéndose regularizado por parte de la Oficina Nacional de Inspección la situación tributaria de la entidad ENTIDAD 1, S.A., en virtud del acta referida, frente a todas las Administraciones tributarias, de la deuda tributaria derivada de la misma es atribuible a Gipuzkoa un importe de xx.xxx,xx euros,

3º. Mediante Orden Foral 271/2008, de 13 de marzo, se requirió a la Administración del Estado de inhibición en lo que afecta a la competencia de cobro del mencionado importe de xx.xxx,xx al entender competente para dicho cobro a la Diputación Foral de Gipuzkoa a la que debe, en consecuencia, transferirse dicho importe.

4º. Mediante escrito de fecha 16 de abril de 2008 el Delegado Especial de la Agencia Estatal de la Administración en el País Vasco hace constar que la actuación cuya competencia de cobro requiere para sí esa Hacienda Foral corresponde a Actas Únicas incoadas con anterioridad a 1 de enero de 2006, señalando que la competencia de cobro corresponde a la AEAT.

5º. En reunión celebrada el día 6 de mayo de 2008, el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa decidió plantear el conflicto derivado de los anteriores antecedentes ante la Junta Arbitral.

2. El conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa fue admitido a trámite el 1 de octubre de 2010 por esta Junta Arbitral, la cual emplazó a la Administración del Estado para la formulación de alegaciones, previa puesta de manifiesto del expediente.

3. La AEAT formuló alegaciones mediante escrito suscrito por su Director General, de

fecha 1 de abril de 2009, con fecha de entrada en esta Junta el día siguiente. La Diputación Foral formuló las suyas el día 6 de abril de 2009 mediante escrito que tuvo entrada en esta Junta Arbitral dos días después. La entidad ENTIDAD 1, S.A. no ha formulado alegaciones.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En su escrito de alegaciones, la AEAT confirma, sustancialmente, los extremos indicados, al tiempo que afirma que "a la vista de los antecedentes de hecho y la documentación en ellos referida a los que se ha hecho alusión con anterioridad, es voluntad de la AEAT efectuar la transferencia de los fondos a la Hacienda Foral de Gipuzkoa, transferencia que está previsto hacer efectiva a través de la próxima compensación de actas únicas en este ejercicio 2008".

2. Afirma asimismo seguidamente que tomando "como punto de partida el allanamiento de la AEAT a la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, se evidencia la inexistencia de conflicto y falta de competencia de la Junta para entrar a conocer y resolver en cuanto al fondo el conflicto suscitado".

3. La AEAT no discute el derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa a percibir la cantidad por ella reclamada; antes bien, lo reconoce explícitamente. Lo que la AEAT alega es la falta de competencia de esta Junta Arbitral para conocer de la pretensión de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que, en su opinión "resulta del hecho de que no se ha evidenciado ninguna de las situaciones que a tenor de la normativa reguladora de la Junta Arbitral determina su competencia. Es decir, la Hacienda Foral de Gipuzkoa no ha manifestado una discrepancia respecto del porcentaje de liquidación que se le imputa a esta Hacienda Foral en las actas, ni tampoco respecto de la aplicación que se efectúa de los puntos de conexión en las mismas. Tanto solo

exige que se le efectúe el pago de una cantidad que nadie ha puesto en duda que se le adeude". A juicio de la AEAT, no se da en el presente caso ninguno de los supuestos de competencia de esta Junta previstos en el artículo 65 del Concerto Económico.

4. El examen de la alegación de la AEAT de falta de competencia de la Junta Arbitral requiere precisar el objeto de la presente controversia, que no es otro que se proceda por la AEAT a la transferencia de un determinado importe en favor de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Esta pretensión de la Diputación Foral de Gipuzkoa ha encontrado la oposición tácita de la AEAT, en la medida que no ha procedido a realizar dicha transferencia a pesar de las reiteradas solicitudes de la Administración Foral, y esta negativa tácita origina un conflicto que entra de lleno en las competencias de esta Junta Arbitral. Éstas no se reducen, en efecto, a la interpretación de los puntos de conexión establecidos por el Concerto Económico, sino que alcanzan a "[c]onocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concerto Económico en casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales".

El conflicto originado de este modo no desaparece por el reconocimiento de que la razón en cuanto al fondo asiste a la Diputación Foral de Gipuzkoa, que la AEAT hace en respuesta al planteamiento por aquélla del conflicto ante la Junta Arbitral, sino que persiste mientras la AEAT no satisfaga la cantidad que reconoce deber. El reconocimiento del derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa hubiera debido llevar a la AEAT a proceder sin dilación al pago debido y a allanarse a la pretensión de aquélla en el presente procedimiento. No habiendo sucedido tal cosa, la Junta Arbitral mantiene intacta su competencia para emitir las declaraciones que con

arreglo a Derecho procedan en aplicación del Concierto Económico.

5. No se discute, como reconoce la propia AEAT, acerca del porcentaje de liquidación que se le imputa a la Hacienda Foral en las actas, ni tampoco respecto de la aplicación que se efectúa de los puntos de conexión en las mismas. Por ello, es obligado reconocer a la Diputación Foral el derecho a percibir la cantidad que reclama y, al tiempo, acordar que se le efectúe el pago correspondiente, que, insistimos, la AEAT no ha puesto en duda que se le adeude.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Declarar que la Diputación Foral de Gipuzkoa es competente para el cobro del importe de xx.xxx,xx euros, que resulta de la deuda tributaria derivada del Acta de conformidad extendida por la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, frente al obligado tributario ENTIDAD 1, S.A. (CIF AXXX) por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1997 a 1999.

2º. En ejecución de la presente resolución, la AEAT remitirá sin más dilación la indicada cantidad a la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Retenciones rendimientos del trabajo. IRPF. Resolución R 04/2011 Expediente 23/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 21 de febrero de 2011

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Administración del Estado sobre retenciones por rendimientos del trabajo personal practicadas por ENTIDAD 1, S.L. (CIF) en el periodo comprendido entre octubre de 2002 y diciembre de 2005.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de escrito de 9 de mayo de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 13.

Admitido a trámite el conflicto y notificado su planteamiento a la Administración del Estado, ésta formuló alegaciones mediante escrito del Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 30 de octubre de 2008, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 4 de noviembre de 2008.

Puesto de manifiesto el expediente a las Administraciones en conflicto, éstas presentaron nuevos escritos de alegaciones, de fechas 16 de marzo de 2009 (con entrada el siguiente día 18) el de la AEAT, y 18 de marzo de 2009 (con entrada el siguiente día 23) el de la Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG).

2. De los escritos presentados con sus documentos anejos, que forman el expediente del conflicto, resulta la siguiente sucesión de actuaciones de las dos Administraciones:

1) La Inspección de los Tributos del Territorio Histórico de Gipuzkoa levantó acta de conformidad a la ENTIDAD 1 (CIF) (en adelante "la entidad") de la que se derivó una liquidación por importe de XXXXX,XX Euros por el concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodo desde octubre de 2002 hasta diciembre de 2005, por los trabajadores ads-

critos a los centros de trabajo de la entidad ubicados en el Territorio Histórico de Gipuzkoa e ingresadas en la Administración del Estado.

2) La DFG solicitó de la AEAT el ingreso de esa cantidad en varias ocasiones: escritos de 25 de septiembre, 26 de octubre y 18 de diciembre de 2007 (escrito de 18 de marzo de 2009 y documentos anejos).

3) Orden del Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG de 13 de marzo de 2008 por la que requiere de inhibición a la Administración del Estado en relación con las retenciones antes mencionadas.

4) Contestación al anterior requerimiento del Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco con fecha 17 de abril de 2008 en la que se señala que "la actuación cuya competencia de recaudación y cobro requiere para sí esa Hacienda Foral corresponde a un expediente que no se ha iniciado directamente por la Hacienda Foral en los términos previstos en los Acuerdos y Grupos de Trabajo AEAT-Haciendas Forales; no se ha recibido la Solicitud formal de reembolso que prevé el apartado 5.3 de las CONCLUSIONES DEL GRUPO DE TRABAJO SOBRE REMESAS DERIVADAS DE INGRESOS EN ADMINISTRACIÓN NO COMPETENTE (al margen de los procedimientos iniciados por el obligado tributario)".

5) Escrito de la DFG de 8 de mayo de 2008 dirigido a la AEAT en el que "se solicita a la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Agencia Tributaria el reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas en la misma". Este escrito fue remitido a la AEAT por correo electrónico, con el siguiente mensaje:

- "Reiteramos la solicitud de reembolso efectuada por primera vez el 25/09/2008.

- Enviamos nuevamente la documentación justificativa en la que queda suficientemente motivada dicha solicitud, junto con la petición firmada por el Subdirector General de Recaudación".

La fecha atribuida a la primera solicitud es errónea en lo que respecta al año, siendo la correcta el 25 de septiembre de 2007, error que salva la DFG en su escrito de alegaciones de 18 de marzo de 2009.

6) Mediante escrito presentado a esta Junta Arbitral el 13 de mayo de 2008 la DFG planteó el presente conflicto, en cuyo procedimiento se realizaron por las Administraciones interesadas las actuaciones reseñadas.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En su escrito de planteamiento del conflicto la DFG expone los argumentos en los que funda su competencia para la recaudación y cobro de las retenciones por rendimientos del trabajo personal a las que se refiere su pretensión, que consisten en que los trabajadores a los que se les practicaron dichas retenciones por la entidad prestaban su trabajo en Guipúzcoa al estar adscritos a centros de trabajo situados en este Territorio Histórico. El artículo 7.Uno del Concerto Económico dispone, en efecto, que:

"Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco cuando

en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador".

2. Sin embargo, la AEAT no discute el derecho de la DFG a percibir la cantidad por ella reclamada; antes bien, lo reconoce explícitamente cuando afirma que "[l]a Hacienda Foral exige que se le efectúe el pago de una cantidad que nadie ha puesto en duda que se le adeude". Lo que la AEAT alega es la falta de competencia de esta Junta Arbitral para conocer de la pretensión de la DFG, que, en opinión de la AEAT "resulta del hecho de que no se ha evidenciado ninguna de las situaciones que a tenor de la normativa reguladora de la Junta Arbitral determina su competencia". A juicio de la AEAT, no se da en el presente caso ninguno de los supuestos de competencia de esta Junta previstos en el artículo 66 del Concierto Económico (el escrito cita por error el 65), "ya que la AEAT está de acuerdo con la aplicación que la Hacienda Foral realiza en este supuesto de los puntos de conexión previstos en los artículos 7 y 8 de la LC, que resultan aplicables al presente supuesto".

3. El examen de la alegación de la AEAT de falta de competencia de la Junta Arbitral requiere precisar el objeto de la presente controversia. Como dice la AEAT en su escrito de 30 de octubre de 2008, "[c]on el planteamiento del presente conflicto, la Diputación Foral de Guipúzcoa solicita de la Junta Arbitral que declare que la AEAT ha de remitirle los fondos correspondientes a retenciones sobre rendimientos del trabajo pagados a trabajadores de centros de trabajo situados en Guipúzcoa correspondientes al periodo comprendido entre el cuarto trimestre de 2002 y el cuarto trimestre de 2005, ambos inclusive".

Esta pretensión de la DFG ha encontrado la oposición tácita de la AEAT, que no ha procedido al ingreso de la cantidad reclamada a pesar de las reiteradas solicitudes de la Administración Foral, y esta negativa tácita

origina un conflicto que entra de lleno en las competencias de esta Junta Arbitral. Éstas no se reducen, en efecto, a la interpretación de los puntos de conexión establecidos por el Concierto Económico, sino que alcanzan a "[c]onocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico en casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales" (artículo 66.Uno, b) CE).

El conflicto originado de este modo no desaparece por el reconocimiento de que la razón en cuanto al fondo asiste claramente a la DFG, que la AEAT hace ahora por primera vez en respuesta al planteamiento por aquélla del conflicto ante la Junta Arbitral, sino que persiste mientras la AEAT no satisfaga la cantidad que reconoce deber. El reconocimiento del derecho de la DFG hubiera debido llevar a la AEAT a proceder sin dilación al pago debido y a allanarse a la pretensión de aquélla en el presente procedimiento. No habiendo sucedido tal cosa, la Junta Arbitral mantiene intacta su competencia para emitir las declaraciones que con arreglo a Derecho procedan en aplicación del Concierto Económico.

4. En lugar de allanarse, la AEAT, en su contestación de 17 de abril de 2008 al requerimiento de inhibición que le dirigió la DFG el 13 de marzo de 2008, trató de justificar la persistencia en su negativa a efectuar este pago con el argumento de que dicho requerimiento no constituía una solicitud formal de reembolso en los términos de las Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre remesas derivadas de ingresos en Administración no competente. En realidad, dada la existencia de una controversia creada por la negativa tácita de la AEAT a la remesa de los fondos, tal requerimiento era un requisito para el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral (art. 13.1 RJACE).

En su escrito de alegaciones de 30 de octubre de 2008, la AEAT afirma que el requerimiento formulado por la DFG con fecha 13 de marzo de 2008 "entendemos que no puede considerarse jurídicamente como tal requerimiento de inhibición en los términos previstos en el artículo 13 del RJACE" y que "a la vista de su contenido se calificó como una solicitud de reembolso de las previstas en el apartado 5.3 [de las citadas Conclusiones del Grupo de Trabajo]". Supuesta la conformidad con el derecho de la DFG, esta calificación hubiera debido conducir sin más al pago, si bien la DFG se pliega a la objeción formal de la AEAT y "reitera" la solicitud el 8 de mayo de 2008.

Por último, la AEAT arguye que el planteamiento del conflicto "obligó a la paralización de las actuaciones administrativas y por lo tanto a la interrupción de la tramitación de la solicitud de remesas". Según la Agencia Estatal, "en el momento en el que se estaba tramitando su remesa (la petición se formuló el 5/5/2008 por la Hacienda Foral en los términos acordados por ambas Administraciones y una semana más tarde, el 12/5/2008, se había formalizado ante la Junta Arbitral el conflicto) comenzó a operar la paralización de actuaciones administrativas, por mor del planteamiento del presente conflicto". Olvida, sin embargo, la AEAT que la solicitud de remesa se había formulado por primera vez el 25 de septiembre de 2007 y reiterado varias veces más en el mismo año. Si efectivamente la Agencia Estatal no ponía en duda la existencia de la deuda, sólo tenía que atender la solicitud, sin escudarse en pretextos formales basados en acuerdos que lejos de obstaculizar las relaciones entre las Administraciones se proponían facilitar su desenvolvimiento.

Por otra parte, es dudoso que el planteamiento del conflicto obligase a la AEAT a paralizar el procedimiento de remesa, que, además, en el supuesto de no existir discrepancia en cuanto al fondo, como en el presente caso manifiesta la Administración del

Estado, se reduce a la formulación de la solicitud, con arreglo al apartado 5.3 de las Conclusiones del Grupo de Trabajo citadas por ésta. Aparte de que, como antes hemos señalado, la buena fe postularía que en tal supuesto la AEAT desistiera del conflicto, las actuaciones cuya paralización ordena el artículo 15.1 RJACE son las que entrañan el ejercicio de potestades tributarias frente a los contribuyentes, como hubieran podido ser en el presente caso actuaciones recaudatorias de las retenciones, pero no aquellas que estarían en consonancia con el acuerdo sobre el fondo que ahora la AEAT afirma que existe.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Diputación Foral de Gipuzkoa es competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, practicadas por ENTIDAD 1, S.L. a los trabajadores adscritos a los centros de trabajo de dicha entidad ubicados en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, en el periodo comprendido entre octubre de 2002 y diciembre de 2005, ambos inclusive, ingresadas en la Administración del Estado por importe de XXXXX,XX Euros.

En ejecución de la presente resolución, la AEAT remitirá sin más dilación la indicada cantidad a la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Tribunal Supremo: Traslado de saldos IVA. SENTENCIA de treinta de Marzo de dos mil once.

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 Construcciones Abanto 2002, S.L. de los saldos pendientes durante el tiempo del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común. Habiendo sido partes recurridas, de un lado, la entidad mercantil Construcciones Abanto 2002, S.L., representada por la Procuradora D^a. Leocadia García Cornejo, bajo la dirección de Letrado, y de otro, la Diputación Foral de Guipúzcoa, representada por la Procuradora D^a. Rocío Martín Echagüe, 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 Adminis-

tración del Estado, y cuyo objeto es determinar la competencia para la devolución del IVA correspondiente al ejercicio 2006 reclamada por Construcciones Abanto 2002, S.L. En dicha resolución se acuerda: "Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Construcciones Abanto 2002, S.L. (CIF B43699347) 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 auto de 6 de julio de 2010, esta Sala estimó la petición de nulidad de actuaciones formulada por la Diputación Foral de Guipúzcoa en relación con la sentencia que se había dictado en el presente recurso el 3 de marzo de 2010 y ordenó la retroacción de las actuaciones por no haber tenido por parte a la Diputación Foral de Guipúzcoa.

CUARTO.

Efectuado el trámite para conclusiones a las partes recurridas, se acuerda por provi-

dencia de 16 de diciembre de 2010, señalar para votación y fallo el 17 de marzo pasado.

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 Construcciones Abanto 2002, S.L., declaró: "Declarar que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Construcciones Abanto 2002, S.L. (CIF B43699347) 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-Administrativo que decidimos solicitando en la Suplica 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".

SEGUNDO.

Los hechos que configuran el debate son los siguientes:

1º.- Construcciones Abanto 2002, S.L. (CIF B43699347) 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 (modelo 390) por los dos primeros trimestres de 2004, con un resultado a devolver de 632.788,87 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 Administración correspondiente a su domicilio fiscal, con arreglo a lo previsto en el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto Económico.

Dos. El cambio de domicilio de las personas jurídicas (por aplicación inversa de lo previsto en el artículo 43.7 del Concierto Económico para las personas físicas) produce efectos inmediatamente, debiendo cumplirse desde dicho momento las obligaciones tributarias ante la Administración correspondiente al nuevo domicilio.

Tres. Ni la Ley 37/92, del IVA ni el Decreto Foral 102/1992, del IVA, establecen que el traslado del domicilio del territorio común a foral o viceversa determine la partición del ejercicio a efectos de fraccionar la liquida-

ción. 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 632.788,87 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 geográfica 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 632.788,87 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 Construcciones Abanto 2002, S.L. (CIF B43699347), 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 Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.».

«Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.».

El sistema de reparto que resulta de estos preceptos se basa en la distribución de las cuotas liquidadas o de las cantidades a devolver en proporción a la cifra relativa de negocios (art. 27.Uno. Segunda del CE), con total separación entre las Administraciones competentes. 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, distorsiones 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 contemplen la posibilidad de solicitar la devolución del saldo a favor del contribuyente hasta la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre y que en los casos como el presente no esté prevista la presentación de dos autoliquidaciones ante las dos Administraciones tributarias, no puede prevalecer frente a los principios del Concierto Económico y del propio sistema del IVA.

La afirmación de la AEAT de que de no trasladarse el saldo se privaría definitivamente al contribuyente de su derecho a la deducción del IVA soportado entraña una petición de principio: que dicho crédito sólo puede ejercitarse frente a la nueva Administración. La quiebra de la neutralidad del IVA, que la AEAT afirma que se ocasionaría si no se permite el traslado del saldo a la nueva Adminis-

tración, 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 AEAT considera <<regla general>>) a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto. En segundo lugar, existe un vacío normativo en cuanto al procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material, derivado precisamente de la inexistencia de ésta. Pero evidentemente la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla. La AEAT califica a esta regla de <<general>>, lo cual implica que tiene excepciones. Se trata, sin embargo, de una regla absoluta ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por 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 de-

volución 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 acuerdo con la salvedad que hace la AEAT en el suplico de su primer escrito de alegaciones, tanto más justificada cuanto que es a ella a quien, de acuerdo con la presente resolución, incumbe la devolución.

Estas dos soluciones vienen a coincidir, puesto que en definitiva se resumen en que la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, insistimos, de su facultad de

comprobar que la devolución solicitada se ajusta a la ley. No es inconveniente para esta 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.

Idéntico problema al planteado en estos autos ha sido resuelto por esta Sala en sentencia de 10 de junio de 2010, razón por la que habrá de estarse, en virtud del principio de unidad de doctrina, a lo allí resuelto.

En la sentencia citada se afirmaba: "2. El razonamiento de la Administración tributaria estatal es que las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones ante las que se han generado y, por consiguiente, no debe producirse un traslado de saldos del IVA a compensar a otras Administraciones. Esta regla general se basa en el artículo 29. Uno del Concierto Económico, que dispone lo siguiente: <<El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originen derecho a la devolución que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.>>.

Esta regla general tiene una excepción imputada por la necesidad de respetar la nor-

mativa del IVA y el principio de neutralidad, ya que dicha normativa no acepta la liquidación por períodos partidos. En consecuencia, para que el contribuyente pueda obtener la devolución de su saldo acreedor es indispensable su traslado a la nueva Administración, única ante la que es posible, según la normativa del Impuesto, formular tal solicitud. La indicada excepción se limita a aquellos supuestos en los que la nueva Administración pasa a ser la única competente para la exacción del IVA, como sucede en el presente caso, por efecto combinado del cambio de domicilio y de que el volumen total de operaciones no superase los seis millones de euros, según el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto. En tales supuestos, se deben trasladar los saldos a compensar de una Administración a otra, ya que, de no hacerlo así se estaría negando al sujeto pasivo el derecho a realizar la compensación, dado que es evidente, y especialmente en el caso de la entidad que nos ocupa, que el contribuyente no ha tenido la oportunidad legal de pedir la devolución.

En conclusión, en casos como el que nos ocupa, una vez producido el cambio de domicilio, resulta procedente que, asumiendo la Hacienda Foral de Guipúzcoa la completa competencia exaccionadora por no haber excedido el volumen de operaciones de la mercantil los seis millones de euros, haya de aceptarse por la Hacienda Foral de Guipúzcoa las cantidades pendientes de compensación que arrastrase el sujeto pasivo.

3. La Sala no comparte el criterio de la Administración recurrente ni respecto a la no fragmentalidad de las cuotas del IVA en los casos de cambio de domicilio ni respecto a la interpretación que hace del concepto de Administración tributaria competente con arreglo al propio Concierto Económico.

De los datos obrantes en el expediente administrativo sobre el volumen de operacio-

nes de la mercantil solicitante de la devolución de las cuotas del IVA, la determinación de la Administración competente para la gestión del IVA resulta, en principio, de lo dispuesto en el art. 27.Uno. Tercera. del Concierto Económico. El precepto establece que <<los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de seis millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.>>. Según este precepto la exacción del IVA depende del punto de conexión referente al domicilio fiscal del obligado tributario, sin que en esta disposición legal referente al IVA exista ninguna regla especial para los supuestos de cambio de domicilio del obligado tributario. Es decir, en el caso de autos la competencia administrativa depende exclusivamente del domicilio fiscal del obligado tributario.

Es lo cierto, sin embargo, que del propio Concierto Económico se puede extraer una interpretación que permite sostener la fragmentabilidad del IVA.

El art. 43 del Concierto Económico regula, a los efectos de la gestión tributaria, el concepto de domicilio fiscal, diferenciando como es lógico, entre las personas físicas y las jurídicas.

Respecto a las personas físicas el número Cuatro.a) preceptúa que el domicilio fiscal será el de la residencia habitual.

Respecto a las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades se fija el domicilio fiscal donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, partiendo no obstante de la presunción de que el domicilio fiscal, salvo lo anteriormente refe-

rido, será donde esté ubicado el domicilio social.

Sin embargo el apartado siete del citado artículo referido a las personas físicas establece que <<las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.>>.

Ello quiere decir que en el caso de las personas físicas, cuando la competencia administrativa esté basada en su domicilio fiscal, el cambio de domicilio será el momento en que se modifique la competencia administrativa, pero a partir de ese momento, con lo que bien puede decirse que se establece una fragmentación de la competencia a partir del cambio de domicilio fiscal.

Teniendo en cuenta que el artículo 27, Norma Tercera, se refiere al reparto competencial para la exacción del IVA en los casos en que el punto de conexión sea el del domicilio fiscal, habrá que entender que lo establecido en el precitado artículo 43.Siete. es de aplicación cuando el obligado tributario del IVA en el supuesto contemplado en el referido artículo 27.Tercera. es una persona física.

Lo que se deja expuesto demuestra que no es correcta la tesis defendida por la Administración demandante de que la liquidación del IVA no es susceptible de fragmentación; con independencia de que la Administración tributaria del Estado admite la posibilidad de excepciones a la regla que impide trasladar saldos deudores a otras Administraciones incompetentes para la exacción de un impuesto en determinado periodo, es lo cierto que, tratándose al menos de personas físicas que cambian de domicilio fiscal, es posible tal fragmentación, siendo el momento de dicho cambio el punto de referencia para

trasladar la competencia de una a otra Administración, pero sin que ello signifique asumir responsabilidades anteriores al reiterado cambio de domicilio.

De lo que antecede se desprende que el Concierto Económico regula los supuestos de cambio de domicilio en los casos de personas físicas, pero no contiene regulación para los casos de personas jurídicas.

Dicha laguna normativa respecto a las personas jurídicas puede tener dos interpretaciones: Una, que su no regulación significa que está prohibida la reiterada fragmentación (del IVA); y, otra, que su no regulación expresa obliga a una tarea de exégesis del Concierto para, en una interpretación lógica y sistemática del mismo, entender que a las personas jurídicas les es de aplicación el mismo régimen de exacción tributaria que el previsto para las personas físicas.

Nos inclinamos por esta segunda interpretación por ser la más lógica ya que el art. 27, Tercera, se refiere a los sujetos pasivos, concepto que engloba tanto a las personas físicas como a las jurídicas sujetas al IVA, y el artículo 43.Siete. establece una norma para los supuestos tributarios (en general dirigida a todos los Tributos concertados) en los que el punto de conexión para determinar la competencia administrativa sea el del domicilio fiscal.

Trasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de <<exacción>> prevista en el Concierto Económico, dado que dicha <<exacción>> se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta

implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.

Siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia <<neta>> resultante lo que determina el importe de <<exacción>> respecto al que sería competente cada Administración. Lo cual lleva a entender que no corresponde a la Diputación Foral de Guipúzcoa la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la entidad solicitante de la devolución no tenía su domicilio fiscal en Guipúzcoa.

En consecuencia, de lo expuesto podemos extraer dos conclusiones.

1ª) No compartir la interpretación de la Administración demandante respecto a la imposibilidad legal de la fragmentación del IVA en caso de cambio de domicilio del obligado tributario --persona jurídica-- dado que esta posibilidad se recoge expresamente para las personas físicas.

2ª) Una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del

cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art.

43. Siete del Concierto. Hasta ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio.

Por otra parte, la Administración demandante defiende la unicidad del IVA por entender que así se desprende del marco legal del Impuesto, en el que se regula la exacción tributaria de una manera uniforme y sin ninguna referencia a posible fragmentaciones. Pues bien, tal criterio no contradice el que se sostiene en la resolución recurrida, pues estamos ante un impuesto en el que el reparto competencial ha sido diseñado por el Concierto Económico. Es decir, la Ley 12/2002 que aprueba el Concierto Económico no regula los aspectos sustantivos de los tributos concertados, sino que regula el ámbito competencial desde una doble perspectiva: en qué Administración recae la competencia para regular los tributos (tributos de normativa común y de normativa autonómica) y en qué Administración recae la competencia para la gestión tributaria.

Por tanto, no vale basarse en la normativa sustantiva del IVA para interpretar cuestiones competenciales reguladas por el Concierto Económico. O dicho de otra forma, el cumplimiento del marco legal del IVA está condicionado, en lo referente a las Administraciones tributarias, a lo que sobre su competencia disponga el Concierto Económico. Piénsese, si no, en lo que el Concierto dice respecto a las personas físicas que cambian de domicilio y que con la Ley del IVA no cabría tal posibilidad.

Si el Concierto Económico hubiera querido regular competencialmente el tema según el criterio de la Administración recurrente, lo hubiera recogido expresamente, toda vez que cuando se ha querido regular la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una

Administración no competente y los efectos sobre su traslado a la otra Administración --se entiende que entre las Administraciones forales y de Territorio Común-- se ha realizado de forma expresa tal como resulta de lo preceptuado en el art. 12 del Concierto.

Nótese que la distribución de las competencias para la inspección del IVA que se recogen en el apartado seis del artículo 29 del Concierto Económico no prevén la posibilidad de que una Administración pueda entrar a comprobar créditos fiscales generados cuando era competente otra Administración, lo que determina su admisión de plano con la consiguiente indefensión que de ello puede derivarse al no tener la Administración anteriormente competente interés económico directo en entrar en dicha comprobación.

De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir".

CUARTO.

La aplicación de la doctrina precedente comporta la desestimación del recurso, y sin que en materia de costas se aprecien méritos para su aplicación, 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 Administración General del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico del Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, de 19 de junio de 2009, que declaró que la Administración del Estado es competente para la devolución a Construcciones Abanto 2002, S.L. de los saldos pendientes durante el tiem-

po del año 2004 en que el domicilio de dicha entidad estuvo situado en territorio común. Todo ello sin expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las partes en el proceso.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernández Montalvo D. Manuel Vicente Garzón Herrero D. Manuel Martín Timón D. Joaquín Huelín Martínez de Velasco D. Oscar González González.

Tribunal Supremo: Lugar realización operaciones: adquisición intracomunitaria de automóviles y posterior venta a concesionarios SENTENCIA de trece de Abril de dos mil once.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo nº 540/2009, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta, contra la resolución de 19 de Junio de 2009, adoptada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, por la que acuerda declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entregas de bienes efectuadas por MG Rover España, S.A., desde Enero de 1990 hasta Diciembre de 2005, corresponde a la Diputación Foral de Álava.

Ha sido parte recurrida la Diputación Foral de Álava, representada por la Procuradora Doña María Eva de Guinea y Ruenes y dirigida por el letrado D. Jesús M^a Ciganda Iriarte.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.

Suscitado conflicto de competencias por la Diputación Foral de Álava, ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con el País Vasco, mediante escrito presentado el 14 de Marzo de 2008, frente a la Administración del Estado, en relación con la determinación del porcentaje de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a cada Administración, de la entidad MG Rover España, S.A. respecto a los vehículos MG y Rover comercializados en España, de los periodos de liquidación comprendidos entre enero de 1990 y diciembre de 2005, la referida Junta, en resolución de 19 de junio de 2009, acordó:

Primero.- Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entregas de bienes efectuadas por MG Rover España, desde Enero de 1990 hasta Diciembre de 2005 corresponde a la Diputación Foral de Álava. Segundo.- Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las importaciones efectuadas por Rover España, S.A., entre Enero de 1990 y Diciembre de 1992 corresponde a la Administración del Estado. Tercero.- Declarar que la Administración competente para la exacción del IVA por las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por Rover España, S.A. desde Enero de 1993 hasta Diciembre de 2005 corresponde a la Diputación Foral de Álava".

SEGUNDO.

Contra dicha resolución, el Abogado del Estado interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala, formalizando demanda con la súplica de que se dicte sentencia estimatoria, que anule la resolución impugnada, y, en su lugar:

"1º) Se declare que procedía la inadmisión del conflicto planteado ante la Junta Arbitral por la Diputación Foral de Álava, por extemporaneidad, así como la declaración de caducidad de la acción procesal correspondiente; sin perjuicio del derecho sustantivo que, en su caso, pueda ejercitarse por otras vías procesales permitidas por el Ordenamiento Jurídico.

2º.- Se declare la prescripción de la acción de la Diputación Foral de Álava para reclamar el reembolso o la compensación de los importes de IVA de autos que hubieran sido autoliquidados y/o ingresados con anterioridad al mes de noviembre de 1999.

3º.- Se reconozca que la Administración del Estado es la competente para la exacción del IVA correspondiente a las operaciones interiores de entrega de vehículos efectuadas por MG ROVER ESPAÑA S.A., así como a las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los mismos, durante los ejercicios de autos.

4º.- Con carácter meramente subsidiario y cautelar, se declare que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entrega de vehículos efectuadas por MG ROVER ESPAÑA S.A., y en la proporción que legalmente corresponda, para la del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de dichos bienes, durante los ejercicios de autos, sería la Diputación Foral de Guipúzcoa; sin perjuicio de la prescripción de la acción de dicha Diputación Foral para reclamar el reembolso o compensación de dicho IVA frente a la Administración del Estado, en los términos que legalmente procedan".

TERCERO.

Conferido traslado a la Diputación Foral de Álava para el trámite de contestación a la demanda, interesó sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso, ratifican-

do la conformidad a Derecho de la decisión de la Junta Arbitral objeto de impugnación.

CUARTO.

Recibido el pleito a prueba, se practicó la declarada pertinente con el resultado que consta en las actuaciones.

QUINTO.

Evacuado el trámite de conclusiones por las partes, se señaló para el acto de votación y fallo la audiencia del día 6 de Abril de 2011, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

SEXTO.

En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.

El acuerdo impugnado de la Junta Arbitral del Concierto del País Vasco de 19 de Junio de 2009 rechazó, en primer lugar, la extemporaneidad del planteamiento del conflicto por la Diputación Foral de Álava, opuesta por la AEAT en su escrito de alegaciones, por entender que se había suscitado ante la Comisión Coordinadora prevista en el Concierto de 1981 el 20 de Diciembre de 1994, encontrándose pendiente de resolución al tiempo de la constitución efectiva de la Junta Arbitral.

Asimismo desestimó la prescripción alegada de los importes reclamados por la Diputación Foral de Álava correspondientes a los periodos de liquidación que abarcan desde Enero de 1990 hasta Noviembre de 1999, por existir actos interruptivos llevados a cabo por el presunto acreedor, con conocimiento de

la Administración del Estado, al haberse planteado la discrepancia el 20 de Diciembre de 1994, y de la propia sociedad al haberle requerido en Septiembre de 1994 y el 24 de Noviembre de 1998 la Diputación Foral para que presentase las declaraciones-liquidaciones tanto del IVA como del Impuesto sobre Sociedades en el territorio histórico por considerarse competente, lo que motivó una consulta tributaria a la Administración del Estado el 21 de Diciembre de 1998 y su contestación en 19 de Febrero de 1999, lo que es reconocido por el propio Ministerio en informe emitido por la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria de 28 de octubre de 2002.

Finalmente, en cuanto al fondo, acepta el criterio defendido por la Diputación Foral de que las entregas de los vehículos a Dial Spaña, S.A., primero, y a los concesionarios, luego, se realizaban desde Araya (Álava), lugar en el que se encontraban al tiempo de iniciarse el transporte, por lo que a efectos de determinar el lugar de realización resultaba aplicable el punto de conexión del artículo 28.cinco.A) del Concierto de 1981 (en la redacción dada por la Ley 49/1985, de 27 de Diciembre), y del artículo 28 uno A) 1º del Concierto aprobado por la Ley Orgánica 12/2002, de 23 de Mayo.

Sin embargo, no se acepta el porcentaje del 95 por 100 del volumen de operaciones reclamado, que ascendía a 455.872.487,77 Euros, por no haberse aportado prueba del mismo, sin perjuicio de su determinación por las Administraciones en conflicto en ejecución de la resolución.

SEGUNDO.

En la demanda se cuestiona, en primer lugar, la fundamentación dada por la Junta Arbitral para admitir el planteamiento del conflicto presentado por la Diputación de Álava en 14 de Marzo de 2008, en cuanto no tiene en cuenta el plazo del mes establecido

por el art. 13.2 del R.D 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que entró en vigor el 17 de Enero de 2008.

La Abogacía del Estado considera errónea la interpretación que mantiene la Junta Arbitral al defender que debe tramitar cualquier conflicto que se hubiere promovido con anterioridad a la fecha de su efectiva constitución, esto es, antes del 4 de Abril de 2008.

En efecto, alega que, respecto de los conflictos que ya estaban en tramitación antes de la entrada en vigor del Reglamento de la Junta, el plazo del mes debía cuando menos computarse desde el propio 17 de Enero de 2008, sin que pueda admitirse que, con la sola excusa de que no existe una norma transitoria específica, se dejó de aplicar la norma reglamentaria en vigor a un determinado conflicto, fijando como fecha relevante a estos efectos, en lugar de la propia entrada en vigor del Reglamento de la Junta Arbitral, la fecha de la constitución efectiva de la misma, ya que al margen de que esta fecha constituye un mero dato interno de funcionamiento de las sesiones de los vocales designados, lo cierto es que los servicios de la Junta Arbitral, y, en particular, los servicios de recepción y registro, hacía meses que se encontraban en perfecto funcionamiento, y los vocales habían sido ya designados por la Comisión Mixta del Concierto, e incluso su nombramiento había sido oficialmente publicado tanto en el BOE como en el del País Vasco, desde Septiembre de 2007.

La extemporaneidad alegada no puede prosperar, al compartir la Sala el criterio que viene manteniendo la Junta Arbitral respecto a los conflictos que se encontraban pendientes de solución al tiempo de su constitución, al no tratarse, en realidad, de nuevos conflictos, a los que podía ser aplicable el plazo de un mes establecido en el Reglamento, sino

de conflictos surgidos con anterioridad, como ocurre en este caso, al haberse planteado ante la Comisión Coordinadora prevista en el Concierto de 1981 el 20 de Diciembre de 1994 sin que se hubiera llegado a un acuerdo.

Así lo hemos reconocido expresamente en la sentencia de 22 de Abril de 2010, recurso número 147/2009 al declarar:

"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 plan-

teaba 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".

TERCERO.

La segunda cuestión que se plantea en la demanda es la relativa a la prescripción del derecho de la Diputación de Álava a reclamar frente a la Administración del Estado la compensación o el reembolso de los importes de IVA correspondientes a períodos anteriores a Noviembre de 1999, que también fue rechazada por la Junta Arbitral.

La representación estatal sostiene que los documentos o actuaciones que la Junta considera no son en modo alguno "actos interruptivos" del plazo de prescripción, sino en todo caso documentos que acreditan que la resolución al conflicto seguía pendiente, y que la Administración del Estado continuaba oponiéndose a la pretensión de la Diputación Foral de Álava.

Este motivo tampoco puede prosperar, pues como opone la Diputación Foral en el caso planteado no cabe hablar de prescripción porque nos encontramos ante un conflicto entre Administraciones respecto a la tributación de una entidad por el IVA, que databa del año 1994, y que no fue resuelto hasta que la Junta Arbitral se pronunció sobre cual era la Administración competente para la percepción del tributo, sin que haya existido dejación de derechos por parte de la Diputación Foral a las cantidades que entendía se le debían por la Administración del Estado, como se pone de manifiesto en los requerimientos de fechas 24 de Noviembre de 1998, 18 de Diciembre de 2003, 19 de Diciembre de 2005 y 10 de Octubre de 2007.

En estas condiciones, hay que reconocer que las comunicaciones producidas entre las Administraciones suponía la interrupción de la

prescripción, así como las actuaciones de la sociedad ante ellas.

CUARTO.

Rechazada la inadmisión por extemporaneidad y la existencia de prescripción parcial procede examinar la cuestión de fondo, que consiste en determinar el territorio común o foral en el que deben tributar, de acuerdo con la Ley del Concierto Económico con el País Vasco, en el IVA las entregas de vehículos efectuadas por parte de Rover España, S.A. (o hasta el 31 de Octubre de 1995 con la intermediación de la financiera Dial Spania, S.A) en favor de cada uno de los concesionarios de su red, distribuidos por todo el territorio nacional, puesto que la distribución del impuesto por las adquisiciones intracomunitarias previamente realizadas se efectúa de acuerdo con la proporción aplicable a las operaciones interiores.

No existe discrepancia entre las Administraciones implicadas en los siguientes puntos básicos: a) que el domicilio fiscal de la sociedad se encontraba en Madrid; b) que la entidad tuvo un volumen de facturación superior a los 500 millones de pesetas hasta 2001 y superior a los 6 millones de euros a partir del 1 de Enero de 2002; y c) que el procedimiento de comercialización de los vehículos de turismo de la marca Rover era el siguiente:

1.- Rover España adquiría los vehículos a la fábrica de Rover Group Limited, situada en el Reino Unido. Las importaciones hasta el 31 de Diciembre de 1992, o las adquisiciones intracomunitarias de bienes, desde el 1 de Enero de 1993, eran realizadas por Rover España.

2.- Los vehículos eran transportados por vía marítima desde el Reino Unido hasta el Puerto de Pasajes (Guipúzcoa), donde eran descargados y situados temporalmente por la empresa Europark Pasajes, S.A., integrada en el Grupo Toquero, en virtud del contrato suscrito el 5 de Octubre de 1990.

3.- Desde Pasajes los vehículos eran transportados por Toquero Express, S.A., a las instalaciones de Europark Álava S.A., situadas en Araya (Álava), que se encargaba del almacenamiento y preparación (desparafinado, inspección y limpieza) para su posterior envío a la red de concesionarios, todo ello también en virtud del referido contrato suscrito con el Grupo Toquero.

4.- Rover España factura hasta el 31 de octubre de 1995 a Dial Spania, S.A., y ésta atiende a los pedidos realizados por los concesionarios, siendo luego Rover quien factura y pone a disposición de la red de los concesionarios los vehículos.

5.- Por último Rover daba instrucciones a Europark Álava para el envío de los vehículos a la red de concesionarios desde Araya, por medio de Toquero Express, S.A.. Además el personal de Rover tenía libre acceso a las instalaciones contratadas para el ejercicio de la actividad de supervisión y control.

Existe, sin embargo, discrepancia sobre la duración del almacenamiento en Araya hasta que los vehículos son transportados a los concesionarios, y sobre la incidencia que tenía que en ocasiones fueran los concesionarios quienes solicitaran por vía informática directa a la fábrica los vehículos y no Rover España, al constar también que los pedidos eran formulados por Rover en base a las previsiones de peticiones y para mantener un stock mínimo de vehículos exigido.

QUINTO.

Conviene comenzar recordando que el IVA se incorporó al Concierto Económico como tributo concertado de normativa común.

El Concierto aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de Mayo, al igual que lo hacía sustancialmente el Concierto de 1981, aplicable al presente caso en los periodos comprendidos entre enero de 1990 y diciembre de 2001,

combina para determinar cuál es la Administración competente para la exacción del Impuesto dos criterios: personales (domicilio fiscal del sujeto pasivo y volumen de sus operaciones) y territoriales (lugar de realización de las operaciones).

Nos interesa ahora detenernos en los puntos de conexión que determinan el territorio donde opera el sujeto pasivo.

Resulta clave, a estos efectos, las reglas que afectan a la entrega de bienes. El artículo 28 Uno A de la Ley 12/2002, establece que: "A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los territorios históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: A. Entregas de bienes.1- Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte".

SEXTO.

La Junta Arbitral entendió que, ante el acuerdo de Rover España con la entidad Europark Álava, S.A., de situar los vehículos en las instalaciones de Araya (Álava) para el almacenamiento y preparación antes de su envío a los concesionarios, todas las entregas debían considerarse realizadas en territorio foral, por ser Álava el lugar de inicio del transporte de los vehículos.

Esta decisión es impugnada por la Administración del Estado, a través del presente recurso, por estimar que el inciso especial contenido en el artículo 28.Uno A 1º de la Ley del Concierto de 2002, anteriormente contenido en el artículo 28.Cinco A a) de la Ley del Concierto de 1981, relativo a las entregas de bienes muebles corporales que deban ser

objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuales se entenderán realizadas en el territorio del País Vasco cuando se realice desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente, por lo que la interpretación tanto literal como lógica y sistemática del precepto, para la recurrente, conduce a la conclusión de que estamos ante una especificación del criterio de tributación en origen, por lo que sólo se entenderán realizadas en territorio vasco aquellas entregas de bienes muebles corporales en los que el valor añadido inherente a la concreta operación sujeta al Impuesto se haya efectivamente generado en territorio vasco.

Por ello, en el caso de las operaciones de entrega de vehículos efectuada por Rover España, S.A., niega que se efectuasen en el territorio histórico de Álava, sino en territorio común, porque la puesta a disposición de los vehículos a los concesionarios sólo podía ser acordada por la referida sociedad desde sus centros de trabajo que estaban situados en Madrid, y porque no cabe entremezclar los lugares en que se desarrollan las operaciones de transportes y /o logística por parte de las empresas del Grupo Toquero, que generan un valor añadido inherente a tales prestaciones de servicios con las operaciones de comercialización de vehículos desarrolladas por Rover España, respecto de las que ningún valor añadido se genera en territorio foral, agregando, como argumento adicional, que los vehículos salían de Inglaterra con asignación de un concreto concesionario, en la mayoría de los casos, de forma que se transportaban desde el Reino Unido, sin perjuicio de su almacenamiento temporal en distintos lugares del territorio peninsular, para tramitar la documentación, revisión, limpieza, antes de ser entregados a cada concesionario, por lo que en modo alguno las compras del Grupo Toquero en el País Vasco tenían por finali-

dad el almacenamiento de un stock de vehículos en espera de localización o búsqueda de clientes para los mismos.

Con carácter subsidiario, se interesa que se señale que el punto de conexión está situado en el Puerto de Pasajes, lugar en el que se produce la adquisición intracomunitaria de los bienes.

SEXTO.

La Diputación Foral de Álava rechaza, ante todo, la afirmación inicial que se hace en la demanda de que, a la hora de articular los puntos de conexión del Concierto Económico con el País Vasco en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, sea forzoso que el legislador repare en la especial estructura de este Impuesto, por entender que la Ley reguladora del Concierto con el País Vasco fija los puntos de conexión atendiendo a criterios relacionados con la gestión del tributo de que se trate, independientemente de la naturaleza del mismo.

Por otra parte, se opone a la interpretación unilateral y desde la normativa estatal del IVA, que efectúa la demanda, porque la cuestión controvertida ha de resolverse desde el Concierto, estimando que, ante el punto de conexión que establece el artículo 28.Uno A.1º, las entregas de vehículos de Rover España S.A., debían entenderse realizadas en Álava, y, subsiguientemente, tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido en este territorio, al ponerse a disposición del adquirente desde el mismo, más teniendo en cuenta que en territorio alavés se encontraban tales vehículos al tiempo de iniciarse su transporte para ponerlos a disposición de los concesionarios o compradores, sin que el almacenamiento en las instalaciones situadas en Araya constituyese una simple parada temporal motivada por razones técnicas de organización del transporte como de contrario se alegaba.

Recuerda, a los efectos de justificar que las entregas se realizaban en Álava por parte de Rover, que la decisión de situar los vehículos en las instalaciones de Europark Álava, S.A., en Araya, fue adoptada por Rover España S.A., que conocía perfectamente su ubicación al pactar con el Grupo Toquero, y que quien tenía el control de todo el proceso de comercialización era Rover, siendo el Grupo Toquero un mero prestador de servicios, sin facultad de decisión, no resultando imprescindible tener medios o personal en un territorio para operar en el mismo, al poder hacerlo mediante la contratación de medios a terceros.

Finalmente, resalta la actividad que desarrollaba Europark Álava, S.A., tras la recepción de la totalidad de los vehículos en Araya, procedentes de Pasajes, limpieza, verificación de daños y, en su caso, pintado, reparación y desparafinado, servicios que no estaban en absoluto relacionados con el transporte, por lo que de ninguna manera podían considerarse accesorios al mismo, para finalizar señalando que el inicio del transporte para la puesta a disposición del adquirente se producía en las instalaciones de Europa Álava, S.A., en Araya, en donde se prestaban servicios que tenían entidad por sí mismos, con una clara fractura del transporte ocasionada por el almacenaje de los vehículos, ante la permanencia media ponderada en Araya, fijada en 44 días.

SÉPTIMO.

Como hemos señalado, tratándose de entregas de bienes muebles, el artículo 28-Unos A.1 de la Ley del Concierto de 2002 (anteriormente artículo 28-Cinco A a) de la Ley de 1981) fija una regla general en virtud de la cual se entienden realizadas las entregas en un territorio cuando la puesta a disposición del adquirente se realice en dicho territorio. Por tanto, sólo cuando la entrega se realice desde el territorio vasco es cuando es posible entender que se realizan en territorio foral,

especificando, a continuación, que si los bienes han de ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, la entrega se entenderá realizada en el lugar en que los bienes se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o transporte, lo que resulta válido tanto para las entregas destinadas al interior del territorio como a otros Estados miembros y a países terceros.

De esta forma, la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA para determinar cuando una entrega de bienes, hayan o no sido objeto de expedición o transporte, se considera realizada en el territorio de aplicación del Impuesto (artículo 68).

Además, conviene recordar que el concepto de entrega de bienes se delimitó por la Sexta Directiva (art. 5.1) a través de una amplia declaración al definirla como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre otras, en las sentencias de 8 de Febrero de 1990, asunto C- 320/88 ; 6 de Febrero de 2003, asunto C- 185/01 ; 14 de Julio de 2005, asunto 453/03 y 29 de Marzo de 2007, asunto 111/05, recuerda que para que exista entrega no es preciso que haya transmisión de la propiedad jurídica del bien, al bastar con que se adquiriera el derecho a disponer del bien, situándose el adquirente en una posición de facto análoga a la del propietario.

OCTAVO.

Esto sentado, la primera cuestión que ha de resolverse es la de si puede considerarse que la entrega de los vehículos por parte de Rover España, S.A. se realizaba desde Álava por la simple circunstancia de encontrarse almacenados los mismos en Araya, cuando se ordena el transporte a los concesionarios, en

virtud del contrato celebrado entre Rover y Europark Álava o, por el contrario, si para determinar el territorio donde operaba el sujeto pasivo hay que tener en cuenta el lugar donde se realizaban las operaciones de compra y venta y todas las gestiones comerciales.

Pues bien, a juicio de la Sala, dado que la puesta a disposición se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes, esto es, en el momento en que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer el bien en calidad de propietario, la entrega de los vehículos que implica la transmisión del poder de disposición de los mismos se produce cuando el vehículo es facturado al concesionario, contra el abono de su precio a Rover España S.A. merced a la entrega de la correspondiente documentación técnica, que hasta ese momento ha seguido en poder de Rover España S.A., propietaria del mismo, lo que implica a su vez que el cliente final cerraba la operación con el concesionario y abonaba a este su precio. Por tanto, para apreciar el lugar desde donde se realizaban las entregas hay que estar al lugar en donde se centralizaban las labores de comercialización de los vehículos y radicaba la sede principal, con independencia del lugar en el que física o materialmente se encontraban los bienes, por lo que habiéndose acreditado en las actuaciones que Rover España, S.A., carecía de instalaciones en el País Vasco y que toda la actividad se desarrollaba desde sus centros de trabajo sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid, no cabe hablar de entregas realizadas desde el País vasco.

Así en el escrito que Rover remite con fecha 20 de Octubre de 1994 a la Oficina Nacional de la Inspección la entidad manifiesta que "todas las expediciones comerciales, operaciones de compra y venta, decisiones empresariales, facturación, contratación etc., se realizan en las oficinas de San Fernando de

Henares, Madrid, donde se encuentra la sede social de la Compañía".

También, el testigo D. Candido, antiguo Director Financiero de Rover España, S.A., hasta Septiembre de 1995, y vinculado con los concesionarios de Rover desde la financiera del BBVA hasta el año 2000, confirmó este modo de operar.

Frente a lo anterior, no cabe alegar que los vehículos, cuando la sociedad ordenaba la entrega, se encontraban en las instalaciones de Europark Álava, S.A., sita en Araya, en virtud del contrato firmado el 5 de octubre de 1990 con esta empresa, para que se encargara del almacenamiento y preparación de los mismos hasta su envío a la red de concesionarios, ya que este dato no puede resultar relevante a efectos de la exacción, al no referirse el precepto al lugar donde se hallen en el momento de la entrega, sino al lugar desde el que se realiza la puesta a disposición, tratándose los trabajos de almacenaje de servicios subcontratados que no pueden alterar el lugar de realización de las operaciones gravadas.

Por otra parte, en contra de lo que se mantiene, la campa de Araya, tenía como única finalidad el almacenamiento de un stock de vehículos y las operaciones allí realizadas en ningún caso suponían una transformación de los mismos, debiendo destacarse que según el contrato suscrito entre Rover España S.A. y las entidades integradas en el grupo Toquero en fecha 5 octubre 1990 "Rover España comunicará oportunamente a Europark y a Toquero Express sus necesidades de despacho, limpieza, envío y plazo máximo de entrega de los vehículos a los concesionarios. El plazo máximo para todas estas operaciones será de cuatro días laborables incluyendo en dicho cómputo el mismo día de la comunicación". Por lo tanto, los 44 días a los que alude la contestación a la demanda pueden deberse a diversos factores, pero lo pactado era un plazo muy inferior.

En definitiva, las instalaciones de Araya eran un simple punto logístico dentro del transporte único entre el lugar de fabricación en Inglaterra y las instalaciones de los concesionarios. El control del proceso de Rover España S.A. al que hace referencia la resolución recurrida, el artículo 7,2, del contrato antes referido, y el que aquella sociedad conociera el destino y ubicación de los vehículos, no puede alterar la conclusión adoptada, pues como hemos señalado el destino de Araya era una parada temporal de unas mercancías cuyo destino final venía predefinido desde el Reino Unido, implicando un mero tránsito, aunque en él se hubieran realizado cuantiosas inversiones, hasta las instalaciones del adquirente.

NOVENO.

La Diputación Foral de Álava, sin embargo, se acoge exclusivamente a la regla especial que dispone que "cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse a expedición o el transporte", regla que es la que considera aplicable también la Junta Arbitral, y que le permite concluir que en un volumen muy importante, pero cuya cuantificación no puede realizar por carecer de datos, las entregas de los vehículos a Dial Spania y/o a los concesionarios se realizaban desde Araya (Álava), lugar en el cual se encontraban al tiempo de iniciarse el transporte, resultando indiferente que Rover España, S.A., contase o no con medios personales y materiales propios en dicho territorio histórico o bien que hubiera subcontratado la labor de depósito de los vehículos con destino a los concesionarios, al ser claro que es dicha sociedad quien tenía el poder de disposición de los vehículos y quien tenía el poder de supervisión y decisión sobre la localización de los mismos.

No podemos compartir la interpretación que realiza la Junta Arbitral respecto al punto de conexión que considera aplicable.

Como, al principio, señalábamos, la Ley del Concierto establece los mismos criterios que se regulan en la Ley del IVA, para determinar cuando una entrega de bienes se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto.

Con arreglo al art. 68 Uno las entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio. La expedición o transporte a que hace referencia ese precepto es aquel que implica la salida o entrada de los bienes en el territorio de aplicación del impuesto. Por lo tanto, la regla general es aplicable también cuando los bienes son objeto de un transporte que discurre, todo él, en el territorio de aplicación del impuesto.

Si, tratándose de bienes muebles corporales, éstos deben ser objeto de expedición o transporte fuere del ámbito territorial del Impuesto, para su puesta a disposición del adquirente, la entrega se entiende realizada en España cuando la expedición o transporte se inicia en el territorio de aplicación del Impuesto..

Pues bien, habiendo incorporado estos mismos principios al Concierto, y como mantiene la Administración del Estado el inciso especial ha de interpretarse en el sentido de que se integra en el mismo párrafo en el que se enuncia la regla básica para las entregas de bienes muebles corporales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, según la cual se entenderán realizadas en territorio del País Vasco " cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente", por lo que sólo puede jugar para entregas de bienes sujetas al Impuesto cuando se realice

desde el territorio vasco la puesta a disposición del adquirente.

Otra interpretación supondría dar toda la relevancia al lugar donde se sitúan las campañas que puede ser distinto del territorio en el que opere el sujeto pasivo.

En definitiva, no procede efectuar una interpretación literal como la que propugna la Junta Arbitral, sino una interpretación lógica y sistemática como la que interesa la Administración recurrente del punto de conexión.

En caso contrario, nos encontraríamos que, por la sola circunstancia de que unas mercancías hayan transitado por el País Vasco durante breves días, la tributación por razón del Valor Añadido inherente a la comercialización y entrega de esas mercancías, se podría atribuir íntegramente al País Vasco; sin que la fabricación de dichas mercancías se haya producido en País Vasco, sin que tampoco se haya producido transformación de las mismas en el País Vasco, y sin que la labor de comercialización de esas mercancías haya tenido lugar en dicho territorio DÉCIMO.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, con anulación de la resolución impugnada, declarando en su lugar que la Administración competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de entregas de bienes efectuadas por MG Rover España S.A. desde Enero de 1990 hasta Diciembre de 2005 corresponde a la Administración del Estado, lo que tiene incidencia respecto a las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por Rover España S.A., desde Enero de 1993 hasta Diciembre de 2005, al corresponder también a la Administración del Estado, sin que se aprecien circunstancias para una expresa imposición de costas a las partes.

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

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de 19 de Junio de 2009, adoptada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, declarando la nulidad de tal resolución y reconociendo, en su lugar, que la Administración del Estado era la competente para la exacción del IVA por las operaciones interiores de bienes efectuadas por M.G. Rover España S.A., desde Enero de 1990 hasta Diciembre de 2005, así como por las adquisiciones intracomunitarias realizadas desde Enero de 1993 hasta Diciembre de 2005, y por las importaciones efectuadas entre Enero de 1990 y Diciembre de 1992, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgado, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernández Montalvo, D. Juan Gonzalo Martínez Mico, D. Emilio Frías Ponce, D. Ángel Aguillo Avilés, D. Jose Antonio Montero Fernández, D. Ramón Trillo Torres.

Tribunal Supremo: IVA. Traslado de saldos. SENTENCIA de diecisiete de junio de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso-administrativo núm. 529/2009, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la Resolución de fecha 19 de junio de 2009, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el expediente núm. 20/2008, en relación con el conflicto negativo planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa sobre la competencia para la devolución del Impuesto sobre

el Valor Añadido reclamada por la entidad Inverlur Participadas, S. L., correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006.

Ha sido parte recurrida la DIPUTACIÓN FORAL DE GUIPÚZCOA, representada la Procuradora de los Tribunales doña Roció Martín Echagüe.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.**

Con fecha 19 de junio de 2009, la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco dictó Acuerdo en el conflicto núm. 20/2008, planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración del Estado en relación con la Administración competente para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los ejercicios 2005 y 2006, solicitada por la entidad Inverlur Participadas, S. L., por importe de 14.622.743,67 euros.

Del expediente administrativo se desprenden los siguientes hechos:

1) La entidad INVERLUR 5005, S.A., que tributaba únicamente a la Administración del Estado, presentó declaraciones mensuales del I.V.A. a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) durante todo el ejercicio 2005 y los seis primeros meses de 2006, declarando en la de junio de 2006 una cantidad a compensar en períodos posteriores de 14.622.743,74 euros.

2) Con ocasión de la escisión total de la entidad INVERLUR 5005, S.A. se constituyó como una de las sociedades beneficiadas INVERLUR PARTICIPADAS, S.L., a la que, según consta en el acuerdo de escisión elevado a escritura pública, le fue transmitida la citada cantidad a compensar.

3) INVERLUR PARTICIPADAS, S.L. tributó en 2006 exclusivamente a la Diputación Foral de Guipúzcoa e incluyó en la declaración del

IVA correspondiente al tercer trimestre la cantidad a compensar antes citada. Ante la negativa de la Hacienda Foral a aceptar dicha compensación, la sociedad interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por Acuerdo del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa de 21 de marzo de 2007.

4) INVERLUR 5005 presentó a la AEAT declaración del IVA correspondiente al mes de diciembre de 2006, en la que solicitó la devolución de los 14.622.743,74 euros. En agosto de 2007 la Inspección Regional de Guipúzcoa de la AEAT inició actuaciones de comprobación e investigación de INVERLUR 5005 por el IVA 2006, que se documentaron en el Acta de disconformidad núm. 71395871, de 30 de enero de 2008, que se incoó a INVERLUR PARTICIPADAS, S.L. en calidad de sucesora de la anterior. En dicha Acta y en el Informe ampliatorio se hacía constar: a) que procedía reducir el IVA soportado deducible en 26.283,72 euros, resultando, pues, un importe deducible de 14.596.460,02 euros; b) que INVERLUR PARTICIPADAS, S.L. actuó correctamente al compensar el saldo pendiente en la autoliquidación presentada a la Diputación Foral de Guipúzcoa al final del ejercicio, dado que dicha sociedad tributaba íntegramente al referido Territorio Histórico; c) que INVERLUR 5005 se extinguió como consecuencia de su escisión total con efectos a partir del 30 de junio de 2006, por lo que la última declaración relativa a dicha sociedad era del mes de junio de 2006, que debía ser presentada por quien le sucediera en la escisión; y d) que el traslado del saldo a compensar por el IVA de la Administración del Estado a la Hacienda Foral de Guipúzcoa es admisible al no prohibirlo el Concierto Económico.

5) El Inspector Regional del País Vasco dictó Acuerdo de liquidación el 11 de abril de 2008 aceptando íntegramente la propuesta del actuario. En dicho procedimiento de liquidación INVERLUR PARTICIPADAS, S. L. formuló

alegaciones en las que puso de manifiesto que en su opinión es la Administración estatal la competente para efectuar la devolución y aceptaba la reducción del IVA soportado propuesta por el inspector actuario.

6) Mediante Orden Foral 255/2008 del Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa, de 13 de marzo de 2008, la Diputación dispuso «declarar la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa para admitir como cuotas a compensar procedentes de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por la entidad INVERLUR 5005, S. A.U., en los ejercicios 2005 y 2006 en la Agencia Tributaria del Estado en los que operó exclusivamente en territorio común, por parte de la entidad INVERLUR PARTICIPADAS, S. L.», «entendiendo a la Administración del Estado a efectos de proceder a su devolución al obligado tributario».

7) Finalmente, mediante escrito de 9 de mayo de 2008, el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa planteó conflicto negativo ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el que solicitó que «dicte una resolución por la que se declare a la Administración tributaria de la Diputación Foral de Guipúzcoa incompetente para admitir como cuotas a compensar procedentes de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por la entidad INVERLUR 5005, S.A.U., en los ejercicios 2005 y 2006 en la Agencia Tributaria del Estado en los que operó exclusivamente en territorio común, por parte de la entidad INVERLUR PARTICIPADAS, S. L. (...) surgida del proceso de escisión de la anterior, cuyo importe asciende a 14.622.743,67 euros, entendiéndose competente a la Administración del Estado a efectos de proceder a su devolución al obligado tributario».

La referida Junta Arbitral dictó Resolución de fecha 19 de junio de 2009 en la que acordó «declarar que la Administración del Estado es la competente para devolver el IVA soportado pendiente de compensación por los ejercicios 2005 y 2006 en el momento de la extinción de INVERLUR 5005, S.A., Sociedad Unipersonal (...) a INVERLUR PARTICIPADAS, S.L., Sociedad Unipersonal (...), sucesora en la titularidad del correspondiente crédito tributario, o a quien haya sucedido a ésta, en su caso, en dicha titularidad». Dicha decisión se fundó, en esencia, en los razonamientos que a continuación se extractan.

En primer lugar, después de recordar algunos aspectos esenciales del sistema del IVA, señala que el problema planteado por los saldos de IVA «generados bajo la competencia de una Administración en el caso de que la entidad sucesora en el correspondiente crédito tributario como consecuencia de una operación de reorganización societaria tribute a otra Administración», «no está previsto expresamente en el Concierto Económico». Éste contempla únicamente «el reparto entre las Administraciones competentes del poder tributario sobre el IVA correspondiente a un mismo periodo liquidatorio» -"sincrónico"-, no el reparto en períodos sucesivos -"diacrónico"-, y lo hace básicamente en el art. 29, apartados Uno y Cinco. «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». En relación al reparto "sincrónico", «la incomunicación de los saldos del IVA entre Administraciones» resulta claramente del citado apartado Cinco del art. 29 del Concierto, que señala que «[l]as devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda»,

No cabe duda, de que «admitir el traslado de los saldos del IVA supondría una disminución de la recaudación por este impuesto y paralelamente un enriquecimiento de la Administración del Estado, que desplaza hacia la Hacienda Foral un pasivo fiscal que recaía sobre aquella, distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico» (FD 7).

En definitiva, «tanto el sistema del IVA como el Concierto Económico impiden el traspaso de saldos entre Administraciones». La AEAT acepta esta regla que califica como general, pero considera que «tiene una excepción en el supuesto contemplado en el presente conflicto, fundada en la necesidad de permitir que dichos saldos sean objeto de compensación inmediata por la entidad sucesora», «integrándolos en sus autoliquidaciones». La solución alternativa consistiría en que dicha entidad sucesora esperase hasta el 31 de diciembre para dirigirse en solicitud de la devolución a la que fue Administración competente de la entidad transmitente del crédito», pero tiene como inconveniente «el retraso en la posibilidad de deducir el saldo».

Este razonamiento de la AEAT «implica la admisión de la competencia de la Administración de la entidad escindida para la devolución del IVA», Además, «el retraso que se pretende evitar es ajeno a cuál sea la Administración competente para efectuar la devolución», dado que, por una lado, «tal retraso no existiría si se admitiese la devolución del saldo en el momento en que se produzca el cambio de competencia», y, por otro, «la solución propuesta por la AEAT tampoco evita el retraso si la entidad sucesora en el crédito no tiene IVA devengado en la cuantía necesaria para compensar el saldo transmitido, en cuyo caso también tendrá que esperar al final ejercicio para obtener la devolución», salvo que resulte aplicable el régimen del art. 116 de la Ley 37/11992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (en lo sucesivo

LIVA). Así pues, «son razones de carácter formal las que se aducen en contra de la devolución del saldo del IVA por la Administración bajo cuya competencia éste se generó» (la del Estado), razones que «no pueden prevalecer frente a los principios del Concierto Económico y del propio IVA».

En realidad, «las normas reguladoras del IVA no son contrarias a la afirmación de que es la Administración tributaria del Estado la competente» para «devolver el saldo pendiente del IVA en el momento de la extinción de la sociedad escindida totalmente; lo que sucede es más bien que dichas normas no prevén esta hipótesis y por ello no establecen el procedimiento adecuado para llevar a efecto la devolución». Existe en esta cuestión una laguna normativa, de un lado, «en lo relativo a las normas materiales aplicables», aunque ésta puede cubrirse deduciendo la norma pertinente «a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto»; de otro lado, «en cuanto al procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material, derivado de la falta de una solución legal al problema planteado». Pero la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla. La AEAT sostiene a esta regla de "general", tiene excepciones; se trata, sin embargo, de una regla absoluta ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuestos.

En consecuencia, «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» (FD 8).

Por lo que se refiere a la ejecución de la resolución, ésta «supone que sea la Hacienda Pública estatal la que soporte la carga financiera de la devolución», por lo que si se concluyera «que el respeto a las normas de gestión del IVA impone inevitablemente que sea la Diputación Foral de Gipuzkoa quien la lleve

a cabo, la Administración del Estado deberá reembolsarle la suma devuelta». Aunque «[u]na solución de esta clase fue la adoptada en anteriores resoluciones de esta Junta Arbitral (R 7/2009 y R 8/2009, de 3 de abril de 2009)», siempre que ello sea posible, «la ejecución de las resoluciones de esta Junta Arbitral debe llevarse a cabo mediante la adopción de las medidas que exija la plena eficacia de las normas del Concierto, sin recurrir a compensar financieramente las consecuencias de su incorrecta aplicación». Y en el presente caso «no es imprescindible recurrir a una compensación financiera a posteriori», dado que «la ejecución de la presente resolución requiere simplemente que sea la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo del IVA pendiente en el momento de la escisión de INVERLUR 5005 y su traspaso a INVERLUR PARTICIPADAS, devolución que ninguna de las dos Administraciones ha realizado hasta ahora», para lo cual, en ausencia de normas para este supuesto, «son posibles para ello diversos cauces formales»: bien «que se admita la presentación a la AEAT de una declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año a los efectos de solicitar la devolución, por la entidad que actualmente sea titular del crédito tributario por el saldo del IVA» -que «sería compatible con la que dicha entidad esté obligada, en su caso, a presentar a la Hacienda Foral de Gipuzkoa», bien «que el contribuyente presentase a la AEAT un escrito solicitando la devolución». En todo caso, «la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla», y que «estaría sujeta a la oportuna comprobación». De hecho, la AEAT ya llevó a cabo actuaciones de comprobación que dieron lugar al acta de inspección de 30 de enero de 2008 y a la consiguiente liquidación de 11 de abril de 2008, lo que «es en cierto modo contradictorio con el rechazo a asumir la devolución del IVA objeto de comprobación».

Finalmente, aunque la Diputación Foral de Guipúzcoa cifra la cuantía de la devolución en 14.622.743,67 euros, y la misma cantidad se menciona por la AEAT en sus dos escritos de alegaciones -«lo cual es sorprendente a la vista del expediente de inspección», en el que dicha cuantía se redujo a 14.596.460,02 euros-, no incumbe a la «Junta Arbitral pronunciarse acerca del importe a devolver, ni acerca de los posibles efectos preclusivos que en este aspecto pueda tener la mencionada liquidación, que se atribuye la cualidad de definitiva» (FD 9).

SEGUNDO.

Contra la Resolución de la Junta Arbitral de 19 de junio de 2009, mediante escrito presentado el 24 de septiembre de 2009, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso contencioso-administrativo (núm. 529/2009), formalizando la demanda por escrito presentado el 3 de diciembre de 2009, en el que solicita de esta Sala que se dicte sentencia que 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».

En los fundamentos de derecho del escrito de demanda comienza el Abogado del Estado solicitando que se declare que la Administración competente para devolver la cantidad pendiente de compensación por saldos de IVA, ejercicios 2005 y 2006, que presentaba la entidad INVERLUR 5005, es «la Diputación Foral de Guipúzcoa, puesto que la entidad que sucedió en la titularidad del crédito tributario -INVERLUR PARTICIPADAS- tributa a partir de dicha sucesión exclusivamente en el territorio histórico de Guipúzcoa» (pág. 4 del escrito).

Con el fin de fundamentar dicha solicitud el defensor de la Administración empieza por reconocer que el problema planteado por «saldos del IVA generados bajo la compe-

tencia de una Administración en el caso de que haya una Entidad sucesora» que «tributa en otra Administración exclusivamente» no está previsto expresamente en el Concierto Económico (pág. 5), no obstante lo cual puede servir como criterio interpretativo lo dispuesto en los arts. 29.5, citado en el Acuerdo de la Junta Arbitral impugnado, y 43.7, ambos del Concierto Económico con el País Vasco (pág. 6).

Sentado lo anterior, reconoce también con la Diputación Foral de Guipúzcoa y la Junta Arbitral que la regla general aplicable es que «las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones públicas ante las que se han generado, y por consiguiente no debe producirse un traslado de saldos de IVA a compensar a otras Administraciones». Esta regla, sin embargo -advierte- «supone aplicar el IVA en la forma fijada por su ley reguladora, evitando problemas de gestión y comprobación, y la posible producción de efectos anómalos en el supuesto de cambios en las Administraciones» competentes de un año a otro» (pág. 6).

Bajo las anteriores premisas, sostiene la representación del Estado que la referida regla general tiene una excepción en el caso enjuiciado: «que se funda en la mecánica del impuesto»; y es que, «[n]o admitir en este caso el traslado de saldos pendientes implicaría el incumplimiento de tales normas, ya que no se podría solicitar en el siguiente período liquidatorio la devolución del correspondiente saldo, e incluso tampoco al final del ejercicio anual». El art. 99.3 de la LIVA. -recuerda-, posibilita que la deducción se ejercite en la declaración del período en que el titular haya soportado las cuotas deducibles «[e]n las de los sucesivos». Y en este caso el siguiente período sucesivo era el tercer trimestre, en el que la entidad INVERLUR PARTICIPADAS, S. L. tributaba exclusivamente en el territorio foral de Guipúzcoa, en virtud del art. 25 del Concierto, por lo que «la mecánica del impuesto llevaba a que en tal

Diputación Foral se podía ejercer el derecho previsto en el artículo 99» de la LIVA, con mayor motivo «cuando no era de aplicación la previsión del art. 116 de la misma ley relativa a devoluciones de importadores en régimen comercial» (pág. 7).

Se ha producido -añade el Abogado del Estado- un cambio en la Administración competente como consecuencia de una escisión total, «sin que además la Ley del IVA establezca que la entidad extinguida pueda solicitar en el momento de la extinción la devolución del saldo pendiente a su favor», por lo que «si aplicamos la regla general de no traslado de saldos se perjudica al beneficiario de la escisión difiriendo su derecho a la deducción, ya que habría que esperar al final del año para poder dirigirse a la Administración anterior solicitando la devolución»; esta es la razón por la que INVERLUR PARTICIPADAS, S. L., «que tributaba exclusivamente en la Diputación Foral de Guipúzcoa, incluyó en su declaración de IVA ante la Diputación Foral correspondiente al tercer trimestre de 2006 el importe de la deducción por IVA aplicable». En fin, de esta forma «no se altera la normativa del IVA, sino que se respeta, pues así la Entidad beneficiaria aplica los saldos conforme a la Ley del Impuesto, en función del principio de inmediatez en el ejercicio del derecho a la deducción» (pág. 8).

La anterior conclusión, a juicio del Abogado del Estado, vendría confirmada por el contenido del art. 43.7 del Concierto Económico, que, aunque referido a las personas físicas, resulta aplicable por analogía a las personas jurídicas. Hay que tener en cuenta -señala- que el art. 27, apartado tercero, del Concierto, sujeta la tributación de las personas jurídicas al lugar de su domicilio fiscal, domicilio que se establece en la forma prevista en el citado art. 43. Lo que supone que en función de tal domicilio «hay que determinar el "punto de conexión", y ello se hace según la ley "a partir de ese momento"», «es decir, a

partir del momento de cambio de domicilio fiscal» (págs. 8-9).

Por otro lado, considera la representación pública que, frente a lo que afirma la Junta Arbitral, la falta de normas materiales y procedimentales supone que deban aplicarse las citadas normas generales del IVA, de forma que en base al punto de conexión, «es decir a la Administración competente el sujeto pasivo puede ejercitar en su liquidación el derecho a aplicar las cuotas deducibles, solicitando así la correspondiente devolución», lo que permiten el art. 99.3 de la LIVA y el art. 27, regla tercera, del Concierto Económico, que señala que «la tributación se hará "en todo caso" en el lugar del domicilio fiscal cuando no se supere la cuantía anual de operaciones» que establece (pág. 10).

Además, subraya el Abogado del Estado que aunque el Acuerdo de la Junta impugnado señala que el titular del crédito debe presentar ante la Agencia Tributaria Estatal una solicitud de devolución, «tal trámite no está regulado en la normativa tributaria», «razón por la cual se entendió que en el presente supuesto existe una excepción a la regla general». Y aunque el Reglamento de la Junta Arbitral establece que ésta debe incluir en sus resoluciones la forma de ejecutar las mismas (art. 17.3 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre), «una cosa es la "fórmula de ejecución" y otra muy diferente el establecer un procedimiento administrativo carente de regulación, lo cual no entra en las competencias de la Junta Arbitral» (pág. 10).

Como conclusión, afirma el Abogado del Estado que «encontrándonos ante una sucesión por escisión en la que sólo se tributa en territorio común o en territorio histórico, la regla general de no traslado de saldos no es de aplicación a la vista de la mecánica del IVA «y de los principios del Concierto Económico, debiéndose admitir en este caso que procedía el traslado de saldos a la Hacienda Foral, y que por tanto el acuerdo de la Junta

Arbitral ahora impugnado no es ajustado a Derecho al declarar que la Administración del Estado es la competente para devolver el IVA soportado pendiente de compensación de los ejercicios 2005 y 2006 en el momento de la escisión de INVERLUR 5005».

TERCERO.

La representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa contestó a la demanda mediante escrito presentado el 19 de enero de 2010. En los fundamentos de derecho de dicho escrito comienza señalando que ambas partes están de acuerdo en dos extremos: en primer lugar, que «el Concierto Económico no regula el supuesto de Autos toda vez que nada se señala sobre la Administración tributaria competente para proceder a la devolución de las cuotas del IVA en los casos en que el ingreso se realiza en una de ellas y la devolución como consecuencia del domicilio fiscal modificado se solicita en la otra»; y, en segundo lugar, en la «existencia de la regla general del IVA según la cual las compensaciones o devoluciones de las cuotas del IVA deberán realizarse por la Administración tributaria ante la que se ha generado el débito tributario, no pudiéndose producir el traspaso de saldos del IVA a compensar de una a otra Administración tributaria» (pág. 5).

Frente a lo que mantiene la parte actora, sin embargo, la Diputación Foral de Guipúzcoa entiende que no cabe defender la existencia de una excepción a la citada regla general con fundamento en la normativa del IVA, porque ésta última «se refiere de forma unitaria a la Administración tributaria», «siendo el Concierto Económico el que regula tales situaciones competenciales» (págs. 5-6).

A juicio de la Diputación Foral, no cabe, como hace la parte actora, «acogerse a cuestiones formales para resolver cuestiones sustantivas»; ni tampoco cabe acudir «a los perjuicios que se le podrían causar a INVERLUR PARTICIPADAS, S.L. si aplicando la

regla general la sociedad tiene que esperar a finales de año para cobrar el saldo resultante de la aplicación del mecanismo de las deducciones». La respuesta al tema planteado debe buscarse en «el reparto competencial recogido en el Concierto Económico» y «no en la Ley del IVA», que «se refiere a la Administración tributaria como una Administración única» (pág. 7).

Pues bien, aunque el Concierto Económico guarda silencio respecto de las personas jurídicas, da respuesta al tema planteado en el caso de que el obligado tributario sea una persona física en el art. 43.Siete del Concierto, de cuya dicción se infiere que «en el caso de cambio de domicilio la competencia de la Administración tributaria nacería desde ese momento, y no antes, de dicho cambio de domicilio» (pág. 8). La interpretación de la parte actora, según la cual «en virtud de dicho texto legal la competencia para la exacción tributaria del IVA (incluida la devolución de cuota ingresadas en la otra Administración)» recae en la Diputación Foral «por ser la Administración tributaria competente en virtud del domicilio de la obligada tributaria», «omite cualquier referencia al hecho previo del ingreso de las cuotas cuya devolución se solicita» (págs. 8-9). A juicio de la parte recurrida, a tenor de lo dispuesto en el referido art. 43.Siete, «si el obligado tributario hubiera sido una persona física la competencia de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, se iniciaría desde el momento del cambio de domicilio, siendo competencia de la Administración del Estado lo referido a fechas anteriores a tal hito, lo que implicaría que la devolución de las cuotas del IVA las debería realizar esta Administración» (pág. 9). Ahora bien, en el caso en que el obligado tributario es una persona jurídica el silencio normativo «no significa una prohibición de la aplicación del régimen previsto para las personas físicas» en el citado art. 43.Siete.

La actora, al defender que el punto de conexión (el domicilio fiscal) «conlleva que sea

la Administración competente para la exacción tributaria la que debe proceder a la devolución de las cuotas del IVA», «defiende el escenario injusto de que la Administración que debe proceder a la devolución de las cuotas del IVA no es la que previamente las ingresó», esto es, defiende «que una Administración sea la que reciba las cuotas tributarias (la del Estado) y otra (la foral) la que proceda a la devolución», lo que constituye un escenario «inadmisibles» (págs. 10-11). Sin embargo, «ni en el marco legal sustantivo del IVA, ni en el tema competencial previsto en el Concierto Económico existe ninguna regla o criterio que incline a pensar que tales efectos previstos en el art. 43, Siete para las personas físicas no sea aplicable a las personas jurídicas» (págs. 11-12), por lo que, en virtud de dicho precepto, es la Administración tributaria «que recaudó la que debe proceder a la devolución, dado que tal recaudación se realizó en el ámbito competencial recogido en el Concierto Económico» (pág. 13). Finalmente, la Diputación Foral señala que del mismo modo que esta Sala ha mantenido en su Sentencia de 15 de junio de 1993 que «para que un pago sea liberatorio debe realizarse en la Administración competente según las reglas del Concierto Económico» ha de entenderse que «su devolución debe solicitarse a la Administración que previamente cobró dichas cuotas» (pág. 14).

Por otro lado, niega la Diputación Foral que los dos mecanismos de ejecución propuestos en el Acuerdo de la Junta Arbitral estén extramuros de la normativa del tributo. A su juicio, mientras que la primera alternativa (solicitud de devolución a través de una declaración-liquidación referida al último trimestre) «puede encajarse en el ámbito del mecanismo de devolución de cuotas previsto en el art. 116 de la Ley 37/1992», la segunda (solicitar la devolución) «viene a ser simplemente la aplicación de lo previsto en el art. 18 del Real Decreto 1760107, regulador de la Junta Arbitral» (pág. 17), en virtud del cual, las Administraciones deben proceder a la eje-

cución de las resoluciones de dicha Junta «en los términos previstos en la propia resolución» (pág. 17).

CUARTO.

Evacuado el trámite de conclusiones escritas por ambas partes, por Providencia de 26 de marzo de 2010, se señaló para votación y fallo el día 16 de junio de 2010, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. ANGEL AGUALLO AVILÉS. Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.

El presente recurso contencioso-administrativo núm. 529/2009 se interpone por el Abogado del Estado contra la Resolución de 19 de junio de 2009, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que resuelve el conflicto negativo de competencia planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración del Estado en relación con la Administración competente para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006, reclamada por la entidad "Inverlur Participadas, S. L., Sociedad Unipersonal".

Como se ha explicitado en los Antecedentes, la referida Resolución la Junta Arbitral acordó lo siguiente: a) «[d]eclarar que la Administración del Estado es la competente para devolver el IVA soportado pendiente de compensación por los ejercicios 2005 y 2006 en el momento de la extinción de INVERLUR 5005, S.A., Sociedad Unipersonal» a «INVERLUR PARTICIPADAS, S.L., Sociedad Unipersonal», «sucesora en la titularidad del correspondiente crédito tributario, o a quien haya sucedido a ésta, en su caso, en dicha titularidad»; y b) que «[e]n ejecución de esta resolución, el

mencionado titular del crédito tributario deberá presentar a la AEAT una solicitud de devolución de la cantidad a la que ésta ascienda».

Y llegó a esta conclusión, en esencia, por los siguientes razonamientos: a) el problema suscitado en el conflicto negativo de competencia «no está previsto expresamente en el Concierto Económico», que contempla únicamente «el reparto entre las Administraciones competentes del poder tributario sobre el IVA correspondiente a un mismo período liquidatorio» (FD 7); b) no obstante, del art. 29.Cinco del Concierto Económico resulta claramente «la incomunicación de los saldos del IVA entre Administraciones » (FD 7); c) «admitir el traslado de los saldos del IVA supondría una disminución de la recaudación por este impuesto» y «un enriquecimiento de la Administración del Estado, que desplaza hacia la Hacienda Foral un pasivo fiscal que recaía sobre aquella, distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico» (FD 7); d) aunque la AEAT acepta como regla general el no traspaso de saldos entre Administraciones, considera que debe existir una excepción en estos casos para «permitir que dichos saldos sean objeto de compensación inmediata por la entidad sucesora» (FD 8); e) sin embargo, «el retraso que se pretende evitar es ajeno a cuál sea la Administración competente para efectuar la devolución» (FD 8); f) aunque en este ámbito existe una laguna legal en lo relativo tanto «a las normas materiales aplicables» (aunque esta puede cubrirse «a partir de los principios del Concierto Económico y del propio Impuesto»), como al «procedimiento a seguir para la ejecución de la norma material», «la ausencia de estas normas procedimentales no es un argumento válido frente a dicha regla», que no es general, sino absoluta, «ya que deriva de los principios esenciales del IVA, que el Concierto Económico da por supuestos» (FD 8); g) de lo anterior se infiere que «incumbe a la Adminis-

tración del Estado la devolución del saldo pendiente, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó» (FD 9); h) por lo respecta a la ejecución de la resolución, ésta «requiere simplemente que sea la Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo del IVA pendiente en el momento de la escisión de INVERLUR 5005 y su traspaso a INVERLUR PARTICIPADAS», para lo cual «la entidad deberá formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla», y que «estaría sujeta a la oportuna comprobación» (FD 9); y, por último, i) no incumbe a la «Junta Arbitral pronunciarse acerca del importe a devolver, ni acerca de los posibles efectos preclusivos que en este aspecto pueda tener la mencionada liquidación, que se atribuye la cualidad de definitiva» (FD 9).

SEGUNDO.

Frente a la Resolución de la Junta Arbitral de 19 de junio de 2009, el Abogado del Estado formula recurso contencioso-administrativo solicitando que se dicte sentencia que 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», La representación pública fundamenta el recurso, en esencia, en los siguientes razonamientos: a) el problema planteado por los «saldos del IVA generados bajo la competencia de una Administración en el caso de que haya una Entidad sucesora» que «tributa en otra Administración exclusivamente» no está previsto expresamente en el Concierto Económico, no obstante lo cual puede servir como criterio interpretativo lo dispuesto en los arts. 29.5 y 43.7 del Concierto Económico con el País Vasco; b) la regla general aplicable es que «las compensaciones o devoluciones se distribuyen entre las Administraciones públicas ante las que se han generado, y por consiguiente no debe producirse un traslado de saldos de IVA a compensar a otras Administraciones»; c) esa regla

tiene una excepción en el caso enjuiciado, «que se funda en la mecánica del impuesto», dado que el art. 99.3 de la Ley 37/11992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (en adelante, LIVA), posibilita que la deducción se ejercite en la declaración del período en que el titular haya soportado las cuotas deducibles o «[e]n las de los sucesivos», siendo en este caso el siguiente período sucesivo el tercer trimestre, en el que la entidad INVERLUR PARTICIPADAS, S.L. tributaba exclusivamente en el territorio foral de Guipúzcoa, en virtud del art. 25 del Concierto, por lo que el ejercicio del derecho a la devolución debía ejercerse en la Diputación Foral; d) la LIVA no establece «que la entidad extinguida pueda solicitar en el momento de la extinción la devolución del saldo pendiente a su favor», por lo que «si aplicamos la regla general de no traslado de saldos se perjudica al beneficiario de la escisión difiriendo su derecho a la deducción, ya que habría que esperar al final del año para poder dirigirse a la Administración anterior solicitando la devolución»; e) la anterior conclusión se confirma por el contenido del art. 43.7 del Concierto Económico (en conexión con el art. 27 de dicha norma), aplicable por analogía a las personas jurídicas, precepto del que se infiere que en función del domicilio fiscal «hay que determinar el "punto de conexión", y ello se hace según la ley "a partir de ese momento"», «es decir, a partir del momento de cambio de domicilio fiscal»; f) la falta de normas materiales y procedimentales supone que deban aplicarse las citadas normas generales del IVA, de forma que en base al punto de conexión «el sujeto pasivo puede ejercitar en su liquidación el derecho a aplicar las cuotas deducibles, solicitando así la correspondiente devolución», lo que permiten el art. 99.3 de la LIVA y el art. 27, regla tercera, del Concierto Económico; g) por último, aunque el Acuerdo de la Junta impugnado señala que el titular del crédito debe presentar ante la Agencia Tributaria Estatal una solicitud de devolución, «tal

trámite no está regulado en la normativa tributaria».

Por su parte, la representación de la Diputación de Guipúzcoa presentó escrito de contestación a la demanda en el que solicita se dicte sentencia por la cual, desestimando la demanda formulada, se «confirme íntegramente la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 19 de junio de 2009, con los demás pronunciamientos a que en Derecho hubiera lugar», por las razones expuestas en los Antecedentes.

TERCERO.

El objeto del presente proceso consiste en determinar si la Administración competente para devolver la cantidad pendiente de compensación por el IVA, ejercicios 2005 y 2006, que presenta la entidad INVERLUR 5005 en el momento de su extinción por escisión total, es la Administración del Estado o la Foral de Guipúzcoa, teniendo en cuenta que dicha entidad había tributado hasta ese momento exclusivamente al Estado mientras que la entidad que, en virtud de la escisión, la sucedió en la titularidad del crédito tributario por la compensación, INVERLUR PARTICIPADAS, S.L., tributaba en el ejercicio 2006 exclusivamente al Territorio Histórico de Guipúzcoa.

Como hemos señalado, mientras que la Junta Arbitral del Concierto Económico y la Diputación Foral de Guipúzcoa consideran que la solicitud de devolución del IVA soportado pendiente de compensación debe hacerse a la Administración del Estado, que es también quien debe soportar la carga financiera de dicha devolución, el Abogado del Estado entiende que la Administración competente para devolver el IVA es la referida Diputación Foral.

Pues bien, esta Sala y Sección se ha pronunciado ya sobre esta misma cuestión en su reciente Sentencia de 10 de junio de 2010,

que resuelve el recurso ordinario núm. 378/2009, promovido también por la Administración General del Estado contra la Resolución de 15 de mayo de 2009 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 declaró que «la Administración del Estado es la competente para la devolución a CONSTRUCCIONES BESTARRUZA, S.L. del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006 por importe de 4.700,02 euros, sin perjuicio de comprobar dicho saldo», con fundamento en los mismos razonamientos que los efectuados en la Resolución que se impugna en esta sede (véase el FD Tercero de la Sentencia). Sentencia en la que, matizando las conclusiones alcanzadas en la precedente Sentencia de 3 de marzo de 2010 (rec. Ordinario núm. 538/2009), en lo que aquí interesa, señalamos lo que a continuación se transcribe:

« TERCERO. - 1. Despejadas las dudas sobre la admisibilidad del conflicto planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa, procede adentrarnos en las cuestiones de fondo que se plantean, fundamentalmente la del traslado de saldos de IVA entre Administraciones tributarias en caso de traslado o cambio de domicilio fiscal del obligado tributario desde territorio común a territorio foral y 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 de la presente litis.

El Acuerdo recurrido de la Junta Arbitral declara que la Administración del Estado es la competente para la devolución a Construcciones Bestarruza del saldo pendiente a favor de esta entidad por los tres primeros trimestres de 2006 por importe de 4.700,02 euros.

2. El razonamiento de la Administración tributaria estatal es que las compensaciones o

devoluciones se distribuyen entre las Administraciones ante la que se han generado y, por consiguiente, no debe producirse un traslado de saldos del IVA a compensar a otras Administraciones. Esta regla general se basa en el artículo 29. Uno del Concierto Económico, que dispone lo siguiente: "El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originen derecho a la devolución que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural".

Esta regla general tiene una excepción imputada por la necesidad de respetar la normativa del IVA y el principio de neutralidad, ya que dicha normativa no acepta la liquidación por períodos partidos. En consecuencia, para que el contribuyente pueda obtener la devolución de su saldo acreedor es indispensable su traslado a la nueva Administración, única ante la que es posible, según la normativa del Impuesto, formular tal solicitud. La indicada excepción se limita a aquellos supuestos en los que la nueva Administración pasa a ser la única competente para la exacción del IVA, como sucede en el presente caso, por efecto combinado del cambio de domicilio y de que el volumen total de operaciones no superase los seis millones de euros, según el artículo 27. Uno.Tercera del Concierto. En tales supuestos, se deben trasladar los saldos a compensar de una Administración a otra, ya que, de no hacerlo así se estaría negando al sujeto pasivo el derecho a realizar la compensación, dado que es evidente, y especialmente en el caso de la entidad que nos ocupa, que el contribuyente no ha tenido la oportunidad legal de pedir la devolución.

En conclusión, en casos como el que nos ocupa, una vez producido el cambio de domicilio, resulta procedente que, asumiendo

do la Hacienda Foral de Guipúzcoa la completa competencia exaccionadora por no haber excedido el volumen de operaciones de la mercantil los seis millones de euros, haya de aceptarse por la Hacienda Foral de Guipúzcoa las cantidades pendientes de compensación que arrastrase el sujeto pasivo.

3. La Sala no comparte el criterio de la Administración recurrente ni respecto a la no fragmentalidad de las cuotas del IVA en los casos de cambio de domicilio ni respecto a la interpretación que hace del concepto de Administración tributaria competente con arreglo al propio Concierto Económico.

De los datos obrantes en el expediente administrativo sobre el volumen de operaciones de la mercantil solicitante de la devolución de las cuotas del IVA, la determinación de la Administración competente para la gestión del IVA resulta, en principio, de lo dispuesto en el arlo 27. Uno. Tercera del Concierto Económico. El precepto establece que "los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de seis millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común, y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco". Según este precepto la exacción del IVA depende del punto de conexión referente al domicilio fiscal del obligado tributario, sin que en esta disposición legal referente al IVA exista ninguna regla especial para los supuestos de cambio de domicilio del obligado tributario. Es decir, en el caso de autos la competencia administrativa depende exclusivamente del domicilio fiscal del obligado tributario.

Es lo cierto, sin embargo, que del propio Concierto Económico se puede extraer una interpretación que permite sostener la fragmentabilidad del IVA.

El art. 43 del Concierto Económico regula, a los efectos de la gestión tributaria, el concepto de domicilio fiscal, diferenciando como es lógico, entre las personas físicas y las jurídicas.

Respecto a las personas físicas el número Cuatro.a) preceptúa que el domicilio fiscal será el de la residencia habitual.

Respecto a las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades se fija el domicilio fiscal donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, partiendo no obstante de la presunción de que el domicilio fiscal, salvo lo anteriormente referido, será donde esté ubicado el domicilio social.

Sin embargo el apartado siete del citado artículo referido a las personas físicas establece que "las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento".

Ello quiere decir que en el caso de las personas físicas, cuando la competencia administrativa esté basada en su domicilio fiscal, el cambio de domicilio será el momento en que se modifique la competencia administrativa, pero a partir de ese momento, con lo que bien puede decirse que se establece una fragmentación de la competencia a partir del cambio de domicilio fiscal.

Teniendo en cuenta que el artículo 27, Norma Tercera, se refiere al reparto competencial para la exacción del IVA en los casos en que el punto de conexión sea el del domicilio fiscal, habrá que entender que lo establecido en el precitado artículo 43.Siete es de aplicación cuando el obligado tributario del IVA en el supuesto contemplado en el referido artículo 27. Tercera, es una persona física.

Lo que se deja expuesto demuestra que no es correcta la tesis defendida por la Administración demandante de que la liquidación del IVA no es susceptible de fragmentación; con independencia de que la Administración tributaria del Estado admite la posibilidad de excepciones a la regla que impide trasladar saldos deudores a otras Administraciones incompetentes para la exacción de un impuesto en determinado periodo, es lo cierto que, tratándose al menos de personas físicas que cambian de domicilio fiscal, es posible tal fragmentación, siendo el momento de dicho cambio el punto de referencia para trasladar la competencia de una a otra Administración, pero sin que ello signifique asumir responsabilidades anteriores al reiterado cambio de domicilio.

De lo que antecede se desprende que el Concierto Económico regula los supuestos de cambio de domicilio en los casos de personas físicas, pero no contiene regulación para los casos de personas jurídicas.

Dicha laguna normativa respecto a las personas jurídicas puede tener dos interpretaciones: Una, que su no regulación significa que está prohibida la reiterada fragmentación (del IVA); y, otra, que su no regulación expresa obliga a una tarea de exégesis del Concierto para, en una interpretación lógica y sistemática del mismo, entender que a las personas jurídicas les es de aplicación el mismo régimen de exacción tributaria que el previsto para las personas físicas.

Nos inclinamos por esta segunda interpretación por ser la más lógica ya que el art. 27, Tercera, se refiere a los sujetos pasivos, concepto que engloba tanto a las personas físicas como a las jurídicas sujetas al IVA, y el artículo 43. Siete, establece una norma para los supuestos tributarios (en general dirigida a todos los Tributos concertados) en los que el punto de conexión para determinar la competencia administrativa sea el del domicilio fiscal.

Trasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de "exacción" prevista en el Concierto Económico, dado que dicha "exacción" se vería disminuida por la compensación de cuotas soportadas en un momento anterior. Además, trasladar el crédito fiscal que un obligado tributario tiene frente a una Administración a otra distinta implicaría un enriquecimiento injusto para una Administración y un perjuicio injustificado para la otra, produciendo distorsiones patrimoniales que no son conformes con el principio de reparto equitativo de los recursos fiscales en el que se funda el Concierto Económico.

Siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción), igualmente soportados hasta dicho momento, siendo la diferencia "neta" resultante lo que determina el importe de "exacción" respecto al que sería competente cada Administración. Lo cual lleva a entender que no corresponde a la Diputación Foral de Guipúzcoa la devolución correspondiente a deducciones originadas en un periodo en que la entidad solicitante de la devolución no tenía su domicilio fiscal en Guipúzcoa.

En consecuencia, de lo expuesto podemos extraer dos conclusiones.

1º) No compartir la interpretación de la Administración demandante respecto a la imposibilidad legal de la fragmentación del IVA en caso de cambio de domicilio del obligado tributario --persona jurídica-- dado que esta

posibilidad se recoge expresamente para las personas físicas.

2ª) Una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art. 43. Siete del Concierto. Hasta ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio.

Por otra parte, la Administración demandante defiende la unicidad del IVA por entender que así se desprende del marco legal del Impuesto, en el que se regula la exacción tributaria de una manera uniforme y sin ninguna referencia a posibles fragmentaciones. Pues bien, tal criterio no contradice el que se sostiene en la resolución recurrida, pues estamos ante un impuesto en el que el reparto competencial ha sido diseñado por el Concierto Económico. Es decir, la Ley 12/2002 que aprueba el Concierto Económico no regula los aspectos sustantivos de los tributos concertados, sino que regula el ámbito competencial desde una doble perspectiva: en qué Administración recae la competencia para regular los tributos (tributos de normativa común y de normativa autonómica) y en qué Administración recae la competencia para la gestión tributaria.

Por tanto, no vale basarse en la normativa sustantiva del IVA para interpretar cuestiones competenciales reguladas por el Concierto Económico. O dicho de otra forma, el cumplimiento del marco legal del IVA está condicionado, en lo referente a las Administraciones tributarias, a lo que sobre su competen-

cia disponga el Concierto Económico. Piénsese, si no, en lo que el Concierto dice respecto a las personas físicas que cambian de domicilio y que con la Ley del IVA no cabría tal posibilidad.

Si el Concierto Económico hubiera querido regular competencialmente el tema según el criterio de la Administración recurrente, lo hubiera recogido expresamente, toda vez que cuando se ha querido regular la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una Administración no competente y los efectos sobre su traslado a la otra Administración --se entiende que entre las Administraciones forales y de Territorio Común-- se ha realizado de forma expresa tal como resulta de lo preceptuado en el art. 12 del Concierto.

Nótese que la distribución de las competencias para la inspección del IVA que se recogen en el apartado seis del artículo 29 del Concierto Económico no prevén la posibilidad de que una Administración pueda entrar a comprobar créditos fiscales generados cuando era competente otra Administración, lo que determina su admisión de plano con la consiguiente indefensión que de ello puede derivarse al no tener la Administración anteriormente competente interés económico directo en entrar en dicha comprobación.

En definitiva, debe prevalecer el criterio del acuerdo recurrido de la Junta Arbitral en relación con la competencia administrativa en los supuestos en que el punto de conexión es el domicilio fiscal de una sociedad, debiéndose aplicar a las personas jurídicas en el caso recogido en el artículo 27. Uno. Tercera el mismo criterio que el expresamente regulado en el artículo 43.Siete para las personas físicas que cambian de domicilio fiscal.

En virtud de lo expuesto, incumbe a la Administración del Estado la devolución del saldo pendiente del IVA, puesto que era la titular de la potestad de exacción del IVA cuando éste se generó. Debe ser, pues, la

Administración del Estado la que efectúe la devolución del saldo pendiente del IVA en el momento del cambio de domicilio de la entidad al Territorio Histórico de Guipúzcoa. La entidad mercantil puede formular una solicitud de devolución a la AEAT, que deberá admitirla, sin perjuicio, claro es, de su facultad de comprobar que la devolución solicitada es conforme a Derecho. Es verdad que la opción acogida por nosotros no se ajusta, literalmente, a las normas que regulan la operativa de gestión del IVA, pero esto no es más que una consecuencia de la laguna que, como más atrás hemos indicado, existe en esta materia. De no existir tal laguna el presente conflicto no hubiera llegado a surgir.

Ciertamente que, como pone de relieve la sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 2010 (recurso num. 538/2009), no puede confundirse el derecho a la devolución con el ejercicio del derecho y corolario de esta distinción es que el ejercicio del derecho de devolución, en puridad procedimental, debería efectuarse en este caso, según las reglas generales de competencia y por ser ahora Guipúzcoa el domicilio de la entidad recurre, ante la Diputación Foral de Guipúzcoa, sin perjuicio de que la cantidad a devolver sea soportada efectivamente por la AEAT. El cambio de domicilio del sujeto pasivo exige, en principio, que el ejercicio del derecho tuviera lugar ante la Administración que resulta competente en virtud del punto de conexión que el Concierto establece y que es el municipio actual de la entidad solicitante de la devolución. Pero como el traslado del saldo del IVA de la Administración del Estado a la administración foral no es aceptable a la luz de la estructura básica del Impuesto sobre el Valor Añadido y de una interpretación literal del Concierto, es mucho más sencillo y práctico que el contribuyente presente ante la AEAT el escrito solicitando la devolución correspondiente al IVA por los tres primeros trimestres de 2006 en que el domicilio de la entidad estuvo situado en territorio común».

Las anteriores reflexiones, que no podemos más que reiterar en este proceso en aras del principio de unidad de doctrina, conducen a la desestimación del recurso planteado por el Abogado del Estado.

CUARTO.

En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la desestimación del recurso contencioso-administrativo 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 la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la Resolución de 19 de junio de 2009, dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el expediente núm. 20/2008, que resuelve el conflicto negativo de competencia planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa contra la Administración el Estado, declarando que la Administración del Estado es la competente para devolver el IVA soportado pendiente de compensación por los ejercicios 2005 y 2006 en el momento de la extinción de INVERLUR 5005, S.A. a INVERLUR PARTICIPADAS, S.L., Sociedad Unipersonal, sucesora en la titularidad del correspondiente crédito tributario, o a quien haya sucedido a ésta, en su caso, en dicha titularidad. Sin expresa imposición de costas.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV.

I. DATOS ACUMULADOS A AGOSTO DE 2011.

Todos los datos de este Informe se expresarán en **miles de euros (m€)**, salvo los especificados en los gráficos, expresados en millones de euros.

Al mes de agosto de 2011, la recaudación líquida contabilizada por las Diputaciones Forales, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende a **7.232.651 miles de euros**, lo que representa una tasa de variación del **-0,5%** respecto a la recaudación formalizada a agosto de 2010.

Ahora bien, esta tasa interanual cambiaría de signo y pasaría a un 6,7% de incremento si, a fin de comparar datos homogéneos, se anulasen dos operaciones que están incidiendo significativamente en la marcha recaudatoria de la CAPV:

- Por un lado, el ingreso extraordinario recibido por la Diputación Foral de Araba en concepto de IVA en marzo del ejercicio anterior.
- Además, en la práctica trimestral del ajuste IVA en el pasado mes de julio, la Administración central ha descontado 206.617 miles de euros del cálculo resultante a favor de las Diputaciones Forales.

Agosto siempre ha tenido una significativa incidencia recaudatoria, ya que en este mes, prescindiendo de los ingresos periódicos mensuales y de aquellos derivados de hechos imponible que se producen de modo alea-

torio, tales como Sucesiones, Actos Jurídicos... se contabilizan los ingresos provenientes de:

- Con vencimiento en julio, las declaraciones trimestrales de pequeñas empresas por retenciones sobre Rendimientos del Trabajo, Rendimientos del Capital Mobiliario, Inmobiliario y Ganancias Patrimoniales y las declaraciones trimestrales del IVA, y de los Pagos fraccionados de los rendimientos de actividades profesionales y empresariales.
- La mayor parte de las autoliquidaciones del I. Sociedades, cuyo plazo de presentación vence el día 25 de julio, independientemente de la fecha en la que se haya aprobado el balance definitivo del ejercicio.

Así pues, en el pasado mes de agosto la recaudación por gestión propia de las Diputaciones Forales ha ascendido a 2.066.925 m€, importe que supera en un 10% el contabilizado en el mismo mes del ejercicio precedente, y que supone el 17,8% del Presupuesto de ingresos por tributos concertados de gestión propia para el ejercicio de 2011 y una de las recaudaciones mensuales más elevadas del año, tal y como viene sucediendo en los ejercicios precedentes.

En cuanto a la recaudación acumulada a agosto, el mejor comportamiento se consigue en el Capítulo 1 de ingresos, el único que está viendo incrementarse su recaudación, con un 9,6%, gracias a la firme evolución del IRPF y al notable aumento interanual alcanzado por el I. Sociedades, una vez contabilizadas

las autoliquidaciones anuales correspondientes al ejercicio económico de 2010.

Sólo unas décimas inferior sería la tasa interanual de la imposición indirecta, una vez descontada la incidencia del ingreso extraordinario del IVA contabilizado en 2010, e incorporado el cien por cien del Ajuste IVA del 2º trimestre, derivada casi exclusivamente del fuerte crecimiento del citado impuesto, ya que la mayor parte de los tributos de este Capítulo, por el momento, están recaudando menos que en el ejercicio anterior.

El **IRPF** registra un ritmo interanual recaudatorio del 8,3%, lo que supone un retroceso de tres puntos porcentuales respecto al mes anterior, en el que se alcanzaba el mejor resultado del año. Esto es consecuencia básicamente del comportamiento del componente más importante del impuesto y del panel de tributos concertados, las retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo, que aminoran su crecimiento en los tres Territorios Históricos. La tasa interanual del total del impuesto presenta diferencias territoriales significativas, con el mejor resultado para Gipuzkoa, que aventaja al resto tanto en las citadas retenciones, como en la Cuota diferencial neta, gracias a las menores devoluciones y a los mayores ingresos contabilizados en este apartado.

La tasa interanual recaudatoria de los **Rendimientos de Trabajo**, que en el mes de abril alcanzaba su registro más elevado, el 7,0%, a partir de mayo en el que se contabilizaba el primer trimestre calculado con las tablas deflactadas en un 2%, parecía haberse asentado en torno a un 5,0%, pero ha cerrado agosto en un 3,9%, por debajo de la cual sólo evoluciona el Territorio Histórico de Bizkaia, en sintonía con la evolución del mercado de trabajo.

En efecto, el comportamiento de este apartado, cuyo único cambio normativo en 2011 ha sido la habitual deflactación de las

tablas, es consecuencia de la situación que está atravesando la economía vasca en general, cuyo débil crecimiento económico está todavía lejos de poder crear nuevos puestos de trabajo.

Asimismo, el apartado que contabiliza las retenciones aplicadas a los **Rendimientos del Capital Inmobiliario** evoluciona positivamente en los tres Territorios Históricos y también rebaja ligeramente su tasa interanual respecto al mes anterior, arrojando para el conjunto de la CAPV un incremento del 3,2%, en línea con la marcha del mercado de alquiler de viviendas y con diferencias de sólo décimas entre ellos.

Una vez contabilizados en el mes de agosto los ingresos provenientes de las autoliquidaciones del segundo trimestre correspondientes a **Empresarios y Profesionales**, la recaudación de este apartado continúa siendo inferior a la contabilizada a agosto-10, el -3,3%, porcentaje en el que prácticamente coinciden las tres Diputaciones Forales.

Continúa reduciéndose en los tres Territorios Históricos la caída recaudatoria del apartado de los **Rendimientos del Capital Mobiliario**, su tasa interanual a agosto es del -13,0%, que en el caso de Álava casi se triplica como consecuencia de los ingresos extraordinarios contabilizados en febrero de 2010. No llega a los dos dígitos el retroceso recaudatorio registrado en el resto, si bien todos ellos acusan el impacto del menor dividendo pagado en efectivo por algunas grandes empresas con el cambio de su política retributiva.

También la recaudación de las **Ganancias Patrimoniales** evoluciona negativamente, soportando un deterioro progresivo en el año en curso, hasta llegar a nivel consolidado al -28,2% en el mes de agosto, después de registrar un retroceso superior al 20% en los tres Territorios Históricos

En cuanto a la **Cuota diferencial neta**, a lo largo del año en curso está viendo cómo disminuye su negatividad, catorce puntos al mes de agosto, reflejo del resultado de la campaña de la Renta-10.

En efecto, en la última campaña cerrada, de nuevo vuelven a disminuir las devoluciones que las Haciendas Forales han realizado a sus contribuyentes, retroceso que no llega a los dos dígitos y que se debe básicamente al mantenimiento de la deducción de los 400 € sólo para bases imponibles inferiores a los 20.000 €, así como al aumento del gravamen que se aplica a la base del ahorro, del 18% al 20%.

Por otra parte, los menores dividendos distribuidos por las grandes empresas explican parcialmente la marcha decreciente del importe total de las devoluciones.

Pero, además, se estima que los ingresos contabilizados una vez cerrada la campaña de la Renta-10 y a la espera de los que se reciban en el mes de noviembre provenientes de las declaraciones positivas que hayan optado por aplazar el pago del 40% de su cuota, aumenten en torno a un 6%, por lo que el resultado neto final de la campaña puede suponer un 15% de menor negatividad respecto a la campaña anterior.

Asimismo, ha descendido ligeramente el número de declaraciones presentadas que, entre otras razones, pudiera deberse al impacto de la crisis en general y a la situación de expedientes de regulación de empleo en la que se encuentran inmersas algunas empresas.

Por el **Impuesto sobre sociedades**, al mes de agosto se llevan recaudados 1.041.596 m€, lo que supone un aumento del 17,2% respecto al importe contabilizado en el mismo período del ejercicio anterior, cuando sólo faltan por contabilizar el segundo y tercer pago a cuenta, con vencimiento en oc-

tubre y diciembre, para las sociedades bajo normativa común, de menor entidad recaudatoria en el total del impuesto.

La recaudación por los **Rendimientos del Capital Mobiliario**, que recoge el cincuenta por ciento de los ingresos obtenidos por este concepto, evoluciona negativamente de modo general, arrojando para el conjunto de la CAPV una variación interanual del -13,0%.

La recaudación proveniente de los **Rendimientos del Capital Inmobiliario** se incrementa moderadamente en los tres Territorios Históricos, con el resultado de un 3,2% para la CAPV, mientras que en las **Ganancias Patrimoniales** la recaudación consolidada registra un -28,2%, en torno al cual se sitúan las tres Diputaciones Forales.

En cuanto a la **Cuota diferencial neta**, en el mes de mayo las Diputaciones Forales contabilizaron el primer pago a cuenta de las sociedades bajo normativa común, resultando una tasa interanual consolidada próxima al -25%. A un resultado totalmente distinto se llega en el mes de agosto, con la contabilización del último ciclo recaudatorio de julio, donde han coincidido todas las autoliquidaciones del impuesto, y en el que si bien sólo Bizkaia consigue superar la recaudación del ejercicio anterior, su notable resultado se traduce para el conjunto de la CAPV en un incremento del 25% en la comparación de los dos meses de agosto, la misma tasa obtenida en mayo pero ahora con signo positivo.

Así pues, al mes de agosto la recaudación líquida por la Cuota diferencial neta aumenta en un 26,7%, con un resultado muy desigual para cada una de las Diputaciones Forales y es que a nivel de la CAPV los ingresos llevan un aumento del 18,6%, mientras que las devoluciones practicadas continúan muy por debajo de las contabilizadas a agosto-10.

Por **IVA Gestión propia** se han contabilizado 156.105 m€ menos que en el mismo período de 2010, esto es, una variación interanual del -6,9%, tasa que pasaría a ser positiva en más de siete puntos porcentuales 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 relativa al caso Rover.

Por otra parte, según lo dispuesto en la Ley de Metodología de Distribución de Recursos, a finales de abril y de julio se ha practicado el ajuste interno a la recaudación por IVA, cuyos importes resultantes se contabilizaron como ingreso bruto o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente:

Álava	61.657
Bizkaia	(236.339)
Gipuzkoa	74.682

Una vez contabilizado este ajuste interno, en la comparación interanual de la gestión propia total por IVA, Álava es el único Territorio Histórico que ve mejorada su recaudación y, además notablemente, ya que le ha correspondido cobrar en los dos trimestres, frente al saldo negativo que arrastraba en el ejercicio anterior. Los demás, por el contrario, ven empeorada su recaudación, en Bizkaia al pagar como ajuste un importe muy superior al de 2010 y en Gipuzkoa al recibir mucho menos.

Son manifiestas las diferencias interterritoriales de la gestión propia antes de los ajustes practicados a finales de abril y de julio, con el mejor resultado para Bizkaia, el único Territorio Histórico en el que evoluciona positivamente la recaudación neta por IVA, el 16,3%, ya que es el único que, por el momento, ha devuelto menos que en 2010 y, además, alcanza un fuerte ritmo de crecimiento en sus ingresos brutos, muy por encima del resto.

También en Gipuzkoa los ingresos brutos están creciendo, pero muy moderadamente, por lo que la fuerte expansión de las devoluciones deja la recaudación neta cinco puntos por debajo de la del ejercicio precedente.

Finalmente, la tasa interanual en Álava, sin tener en cuenta su ingreso extraordinario de 2010, es de un -9,1% y es que este Territorio Histórico está ingresando menos por IVA y devolviendo más que en el mismo período del año anterior.

Así pues, sin tener en cuenta el ingreso derivado del caso Rover, los ingresos brutos por IVA superarían en torno a un 6% a los contabilizados en el ejercicio anterior, tasa dos puntos superior al resultado al que se llegaba al cierre de 2010, y que está favorablemente incidida por el impacto normativo de la subida de los tipos, ya que hasta el mes de octubre de 2010 no se contabilizaron los ingresos devengados en julio de ese año, los primeros calculados con los nuevos tipos del 8% y del 18%. Además, las devoluciones contabilizadas al mes de agosto sólo suponen un aumento del 4,3%, por lo que una vez incorporadas reducen el aumento de la recaudación neta, también en cifras homogéneas, a un 7,1% interanual.

A finales de los meses de abril y de julio se ha realizado con la Administración del Estado el **Ajuste IVA** correspondiente a la liquidación de 2010 y al primer y segundo trimestre de 2011, con el resultado siguiente (en miles de euros):

	Importac.	Op. interiores	TOTAL
Liq.-10	39.253	22.652	61.905
Ene/mar-11	121.427	153.544	274.971
Abr/jun-11	30.264	-	30.264
TOTAL	190.944	176.196	367.140

Esta recaudación por el ajuste IVA ingresado y contabilizado por las Diputaciones Forales al mes de julio, es consecuencia directa de la evolución de la recaudación estatal contabilizada por los conceptos componentes del Ajuste IVA en el período de enero a junio de 2011, además de la liquidación del Ajuste para el ejercicio de 2010. El resultado al que se llega en base a esos datos recaudatorios es un Ajuste IVA acumulado que supera en un 18,8% el importe contabilizado a julio-10.

Ahora bien, el importe realmente compensado a finales de julio con la Administración central y contabilizado por las Diputaciones Forales es muy inferior al que resulta del cálculo del segundo trimestre, por lo que la tasa interanual de este apartado se queda en un -24,0%, muy por debajo de la resultante de los cálculos entre ambas administraciones.

Así pues, el ajuste IVA teórico que debieran haber recibido las Diputaciones Forales arroja un fuerte incremento interanual derivado de la buena marcha de la recaudación contabilizada por la Agencia Tributaria.

En efecto, tal y como sucedió en 2010, el IVA está siendo la figura tributaria más dinámica en la recaudación estatal, a pesar de que en junio se ha ralentizado por el fuerte aumento de las devoluciones a exportadores, registrando al citado mes un aumento interanual del 9,4%. Muy destacable es el ritmo recaudatorio del IVA Importaciones, que después de desacelerarse en los últimos meses, registra un 28,2% interanual, de los que más de diez puntos se pueden derivar de la subida de los tipos y el resto sigue el ritmo marcado por las importaciones no energéticas de terceros.

Mucho más moderado es el incremento en las operaciones interiores, el 6,3%, que acusa el tirón de las devoluciones derivado del dinamismo de las exportaciones, así como la

anticipación de compras previa a la subida de los tipos de 2010.

Al mes de junio la Hacienda estatal había formalizado en torno al 87% de la recaudación realizada por IVA, lo que ha supuesto para las Diputaciones Forales un menor importe próximo a los 65.500 m€ en el ajuste del segundo trimestre calculado el pasado mes de julio.

Al mes de agosto las Diputaciones Forales han contabilizado por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** un total de 769.919 m€, importe que supone una variación del -5,8% respecto a la recaudación contabilizada en el mismo período del año anterior, con algunas diferencias interterritoriales, ya que los ajustes recaudatorios internos por estos impuestos, correspondientes al segundo trimestre, ya se practicaron en el pasado mes de julio.

Así pues, sólo están evolucionando positivamente los dos impuestos de menor entidad recaudatoria: el que grava el consumo de **alcohol**, que supera en un 8,4% la recaudación del ejercicio anterior, y el que recae sobre el consumo de **cerveza**, con una tasa mucho más moderada, el 2,9%, y con una muy poca incidencia en la gestión propia de la CAPV, ya que la mayor parte de su recaudación la ingresan las Diputaciones Forales a través del ajuste con la Agencia Tributaria.

En cuanto al resto de estos impuestos, ninguno de ellos alcanza la recaudación contabilizada en el mismo período del ejercicio precedente. Así sucede con el más importante desde el punto de vista recaudatorio, el que grava los **hidrocarburos**, cuya tasa interanual a lo largo del año ha estado inmersa en números rojos, hasta llegar al mes de agosto a un -5,1%, su más elevada negatividad y una muestra inequívoca de la desaceleración seguida por los consumos de carburantes, que no parece pueda aminorarse en el resto del año.

Mayor aún es el retroceso al que llega el **I.E s/ Labores del Tabaco**, el -8,5%, que ha conocido en el transcurso del ejercicio resultados más negativos, lo que parece indicar que la subida media de los cigarrillos no está compensando la caída del consumo, salvo que la incidencia de otros factores esté motivando en la CAPV una caída mucho más intensa a la que se registra en la recaudación de la Agencia Tributaria por este impuesto.

En julio las Diputaciones Forales han contabilizado los Ajustes correspondientes al 2º trimestre-11 que, dado que se calculan sobre la recaudación contabilizada y que la Agencia Tributaria tenía al mes de junio en torno a un 13% pendiente de contabilización, han supuesto para las Diputaciones Forales un elevado mayor pago por este concepto.

Así pues, la cuantía acumulada como transferencia a la Agencia Tributaria por estos Ajustes alcanza los ochenta millones de euros, esto es, un 20,1% menos negativo que el contabilizado en el mismo período del ejercicio anterior, fundamentalmente como consecuencia de que el índice de consumo relativo de tabaco de la CAPV ha sido mayor que el que se registraba en junio-10, así como por el hecho de que el nivel de contabilización de la Agencia Tributaria en estos impuestos ha subido ligeramente respecto al del pasado ejercicio.

Como viene siendo habitual, se aprovecha este flujo financiero para practicar el ajuste interno entre las Diputaciones Forales de su recaudación propia por II.EE. Fabricación, incluido el **I.E. s/ Electricidad** que, incidido por la débil evolución del consumo y sin contar con los ingresos atípicos que contabilizó en 2010, se apunta una tasa del -3,1% y el que grava las **Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos**, cuya tasa interanual a lo largo del año está soportando un ligero retroceso. El resultado para el conjunto de estos impuestos de los ajustes a la recaudación practicados entre las Diputaciones Forales, según los

coeficientes horizontales de 2011, ha sido el siguiente:

Álava	33.173
Bizkaia	170.730)
Gipuzkoa	137.557

En base a los datos contabilizados por las Diputaciones Forales al mes de agosto, puede estimarse que al cierre del ejercicio la recaudación va a quedarse en torno a seis puntos por debajo del presupuesto de ingresos por tributos concertados para 2011. A agosto se lleva ejecutado el 59,8% del Presupuesto-11 de tributos concertados por gestión propia, dos puntos por debajo del grado de ejecución que se registraba en el ejercicio precedente en términos homogéneos, como consecuencia básicamente del comportamiento que se está observando en los tres grandes impuestos: IRPF e I. Sociedades que llevan una mayor ejecución y el IVA que presenta un grado de ejecución inferior al de 2010.

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, al mes de agosto son una excepción los que consiguen superar la recaudación contabilizada en el ejercicio precedente. Éstas son las notas más relevantes:

- Se estima que al cierre del año en curso la recaudación del **I. s/ Renta no Residentes** soporte un nuevo descenso, el tercero consecutivo, con lo que continuará alejándose de los 187.572 miles de euros que se alcanzaron en el ejercicio de 2008. La caída es general, pero particularmente fuerte en Bizkaia, donde este impuesto está ingresando más del 80% de su recaudación total en la CAPV.
- Muy distinto es el resultado recaudatorio para el **I. s/ Sucesiones y Donaciones**, que gracias a los excelentes incrementos de Álava y de Gipuzkoa, y a pesar del le-ve

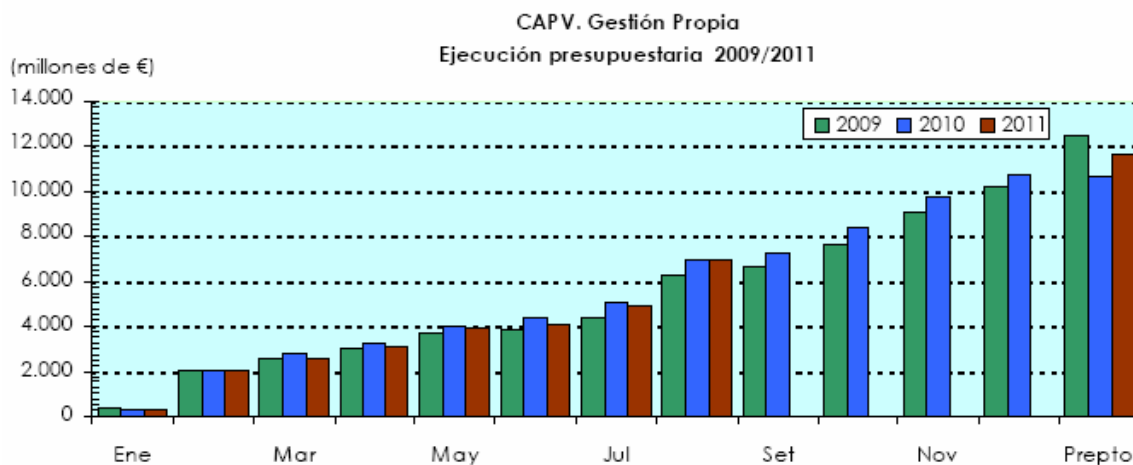
descenso de Bizkaia, va a cerrar el presente ejercicio con una tasa inter-anual próxima al 11,5%, situando su recaudación no muy lejos de los 81.829 miles de euros con los que marcaba su récord recaudatorio al cierre de 2008.

- Lógicamente, la recaudación por los **Impuestos Directos Extinguidos** que corresponde en su casi totalidad al **I. s/ Patrimonio**, se ha reducido a la mitad, pues este es ya el segundo año en el que este impuesto está suprimido en los tres Territorios Históricos. Se trata, en definitiva, de una recaudación que tiende a desaparecer a medida que se van ingresando importes provenientes de autoliquidaciones de ejercicios anteriores por este impuesto.
- Continúa la caída recaudatoria del **I. s/ Transmisiones Patrimoniales** y del **I. s/ Actos Jurídicos Documentados**, que en los tres Territorios Históricos presentan un fuerte retroceso, y el primero de ellos al cierre de este ejercicio aumentará más su negatividad interanual en el caso de Bizkaia, que en diciembre de 2010 contabilizó un ingreso próximo a los 50 millones de euros, derivado de la liquidación de una ampliación de capital de una importante entidad financiera.
- A lo largo del presente ejercicio la recau-

dación por el **I. E s/ Determinados Medios de Transporte** está registrando una tasa interanual próxima al -31,0% previsto al 31 de diciembre, lo que supone la cuarta caída consecutiva para un impuesto que suele considerarse como un buen termómetro de la marcha de la economía de un país en cuanto a variables tales como tasa de paro, falta de crédito, incertidumbre sobre el futuro.....

Esta recaudación sigue una senda paralela a la del mercado de automóviles, que está encadenando un largo período de descenso de ventas, desde que a partir de julio del pasado ejercicio empezó a notarse la coincidencia del agotamiento del Plan 2000 E y de la subida de dos puntos del IVA que recae sobre estas compras.

- Al cierre del mes de agosto las tres Diputaciones Forales están recaudando por el **I. s/Primas de Seguros** más que en el ejercicio precedente, Álava por encima del resto con un 3,0%, por lo que se estima que en lo que resta de año se mantenga esta leve evolución positiva de la recaudación consolidada, para llegar al cierre en torno a un 1,2% interanual.
- Al cierre del mes de agosto, la fuerte caída generalizada de la recaudación proveniente del Bingo, arrastra al conjunto de



la **Tasa de Juego** a una variación interanual del -5,8%, descenso que se prevé para el cierre del año, en el que la recaudación total de esta tasa estará a punto de ser alcanzada por los ingresos de los otros dos apartados de este capítulo, los **Recargos de Prórroga y Apremio** y los **Intereses de Demora y Sanciones**.

II. PREVISIÓN RECAUDACIÓN CAPV 2012

El 14 de octubre de 2011 el Consejo Vasco de Finanzas Públicas ha aprobado la "Previsión de Recaudación CAPV 2012" por tributos concertados que, salvo que tenga alguna modificación significativa en lo que resta del ejercicio, será aprobada posteriormente por las Juntas Generales de cada Territorio Histórico para incluirla en su Presupuesto de ingresos respectivo.

Los factores que básicamente tiene en cuenta el CVFP para prever recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales durante el ejercicio de 2012 son:

- Recaudación previsible al cierre de 2011
- Evolución futura de la situación económica vasca
- Cambios en la normativa foral tributaria
- Ajustes puntuales en la recaudación

Como es habitual, la previsión de cierre de 2011 se realiza a partir de la recaudación de las Diputaciones Forales al mes de agosto, que representa el 60% del Presupuesto inicial de gestión propia y que es suficientemente significativa al incluir tres trimestres de ciclos recaudatorios, la campaña de la Renta-10 muy avanzada y las autoliquidaciones anuales del I. Sociedades ya presentadas.

Según las previsiones de los principales organismos internacionales, el crecimiento económico todavía permanecerá desequilibrado en la segunda mitad de 2011 y en

todo el año 2012. Así, las economías avanzadas conocerán un crecimiento débil, alejado de su potencial, mientras que las economías emergentes y en vías de desarrollo seguirán registrando un fuerte dinamismo en su crecimiento, aunque tampoco exento de problemas.

Así pues, se espera que los países asiáticos en vías de desarrollo, tales como China e India continúen liderando el crecimiento económico mundial, con tasas próximas a los dos dígitos.

En cuanto a la economía estadounidense, se están revisando a la baja sus previsiones de crecimiento, ante los múltiples factores que condicionarán su próximo futuro económico: evolución de los precios de petróleo, ajuste del sector inmobiliario residencial, la salud del sistema financiero... Se espera que en Japón la actividad económica, una vez superados los efectos del tsunami, vuelva en 2012 a la senda de crecimiento.

La preocupación principal para las economías europeas de la zona euro para el próximo año seguirá siendo la crisis de la deuda soberana y los efectos sobre el crecimiento de las fuertes medidas de austeridad implantadas por los gobiernos, por lo que en 2012 se producirá una ligera ralentización, que bajará su tasa media de crecimiento a un 1,0%. Del orden de medio punto porcentual más crecerán países como Francia, gracias a la expansión del consumo de los hogares, Alemania, que fortalecerá sus exportaciones a los mercados emergentes, y el Reino Unido, uno de los pocos países a nivel mundial para el que se prevé una aceleración en su crecimiento para 2012.

En torno a un 0,9% puede rondar en 2012 el crecimiento de la economía española, que se enfrenta a unos meses de bajo crecimiento, con un futuro lleno de incertidumbres, acuciada por factores tales como el deterioro de su mercado de trabajo, el escaso cre-

cimiento de la productividad y el interminable ajuste del sector de la construcción.

A lo largo de 2012 los sectores productivos más dinámicos de la **economía vasca** serán la industria y los servicios, mientras que la construcción continuará registrando caídas, aunque cada vez menores.

Se prevé que el consumo final interior tome un ligero impulso en el próximo año, a pesar de la debilidad del consumo de los hogares y de las administraciones públicas que se situará en las tasas históricamente más bajas. La inversión en bienes de equipo actuará de motor tractor de la actividad económica, si bien la fortaleza de su avance dependerá en gran medida de la evolución futura de los créditos bancarios.

En 2012 crecerá la exigua aportación positiva al crecimiento del PIB que la demanda doméstica vasca está realizando en 2011, pero se verá superada por la contribución también positiva y estable de la demanda externa, gracias al previsible avance de las exportaciones, a pesar de los signos de debilidad y de crecimiento dubitativo que está mostrando el entorno internacional.

Respecto al empleo, las últimas previsiones indican que la tasa de variación media caerá al cierre de este año en torno a cuatro décimas, hasta situar la tasa de paro en torno al 11,0%, pero a partir de la segunda mitad de 2012 se comenzará a crear empleos, reduciéndose levemente la tasa de paro hasta un 10,8%.

En definitiva, en un escenario global de gran incertidumbre en el entorno económico y de revisión a la baja de las tasas de crecimiento para los próximos trimestres, pero con una previsión de leve mejoría de la economía mundial, las previsiones para 2012 en la Comunidad Autónoma de Euskadi apuntan hacia una ligera recuperación, que situaría la tasa media interanual en un 1,4% en términos

reales, en línea con las grandes economías de la zona euro, que en términos nominales pudiera arrojar una tasa interanual próxima al **3,6%**.

Al día de hoy no hay **cambios normativos** previstos para su entrada en vigor en el ejercicio próximo, cambios que, previo acuerdo en el Órgano de Coordinación Tributaria, las Diputaciones Forales suelen presentar para su aprobación a sus respectivas Juntas Generales. De hecho, por el momento, los únicos efectos recaudatorios en 2012 podrían venir precisamente de la no aprobación de medidas normativas. En efecto, en enero de 2010 se aprobaron, entre otras, las siguientes relativas al **IRPF**:

- Modificación de la deducción de los 400 € por contribuyente, que desaparecía para las bases imponibles superiores a 20.000 €. Esto trajo consigo la lógica entrada en vigor de unas nuevas tablas de retenciones para los rendimientos del trabajo, con subidas en todos los tramos que superaban los 22.000 € anuales.
- Además, se aprobó una deducción del 1% de los ingresos para bases imponibles inferiores a 20.000 € de pensionistas y desempleados, colectivos especialmente incididos por la crisis económica y que ese año soportaron la congelación de sus pensiones.

Pues bien, estas medidas se aprobaron con carácter transitorio, en concreto para los ejercicios de 2010 y 2011 por lo que, en caso de no ser aprobadas de nuevo, a partir del próximo 1 de enero dejarán de estar en vigor. Si así sucediera, la desaparición de la primera de ellas, la deducción de los 400 euros, tendría una clara incidencia recaudatoria, ya que traería consigo una actualización al alza de las tablas para los niveles de renta a los que afectaba favorablemente y, en consecuencia, una mayor recaudación por Rendimientos del Trabajo.

Ahora bien, tal y como suele suceder por estas fechas de elaboración y discusión de presupuestos y más este año con la urgencia por incrementar los ingresos tributarios para sanear las maltrechas cuentas públicas, son varias las posibles novedades que se discuten entre las instituciones vascas.

También a nivel estatal se habla de posibles subidas, por ejemplo en el **IVA**, impuesto que siempre aparece entre los candidatos al cambio, dada su alta capacidad recaudatoria y al hecho de que su tipo más elevado del 18% sigue dos puntos por debajo del tipo medio de la Unión Europea, así como en algunos de los impuestos que gravan consumos específicos, como el **alcohol** y el **tabaco**. Ahora bien, en estos tributos el País Vasco no tiene competencia normativa, por lo que los cambios que puedan producirse en la normativa estatal deberán ser incorporados a la normativa foral.

Así pues, con la confianza de que a lo largo del próximo año continúe recuperándose ligeramente la economía vasca, con la industria, los servicios y el sector exterior como pilares de la misma, **la previsión recaudatoria para 2012** arroja un total de **12.116.713 miles de euros** a recaudar por las Diputaciones Forales por tributos concertados, lo que supone un **3,6%** de incremento sobre la recaudación prevista al cierre del ejercicio en curso.

En cuanto al **IRPF** se refiere, se espera un crecimiento interanual ligeramente inferior al del PIB nominal vasco, en torno al 2,8%, consecuencia de la moderada evolución recaudatoria prevista para sus componentes en 2012.

En efecto se prevé que continúe la mejoría recaudatoria de las retenciones practicadas sobre los **Rendimientos del Trabajo**, si bien pudiera ralentizarse su crecimiento, habida cuenta de la previsible moderada evolución

de las variables que básicamente la determinan:

- El crecimiento nominal del PIB vasco podría situarse en el entorno del 3,6%.
- En el momento actual está descendiendo ligeramente el nivel de empleo, que se espera vuelva a remontar, también levemente, en el próximo año.
- Las subidas salariales están evolucionando muy discretamente e incluso por debajo del IPC en algunos casos, lo que condiciona la previsible moderación de la masa salarial objeto de retención.
- Los ingresos por retenciones del trabajo pudieran verse de nuevo frenados por la posible congelación de los salarios en las administraciones públicas.
- Se espera que continúe descendiendo el número de EREs autorizados y la vuelta a la normalidad de un mayor número de empresas y trabajadores.
- Continúan aumentando las peticiones de aplazamientos, que están suponiendo en torno al 25% del total solicitado en todos los impuestos.

Después de tres años de retroceso, se espera que la recaudación proveniente de las retenciones por **Rendimientos del Capital Mobiliario**, que se contabilizará a mitades entre el IRPF y el I. Sociedades, se recupere en torno a un 3,5%, en base a un previsible mantenimiento del nivel de dividendos y una recuperación de los depósitos bancarios ante el temor que provoca a la alta volatilidad de los mercados de valores.

En línea con la marcha del mercado de alquileres, se espera que recaudación por las retenciones sobre los **Rendimientos del Capital Inmobiliario** continúe en 2012 su senda de crecimiento y marque de nuevo una cifra récord por este concepto.

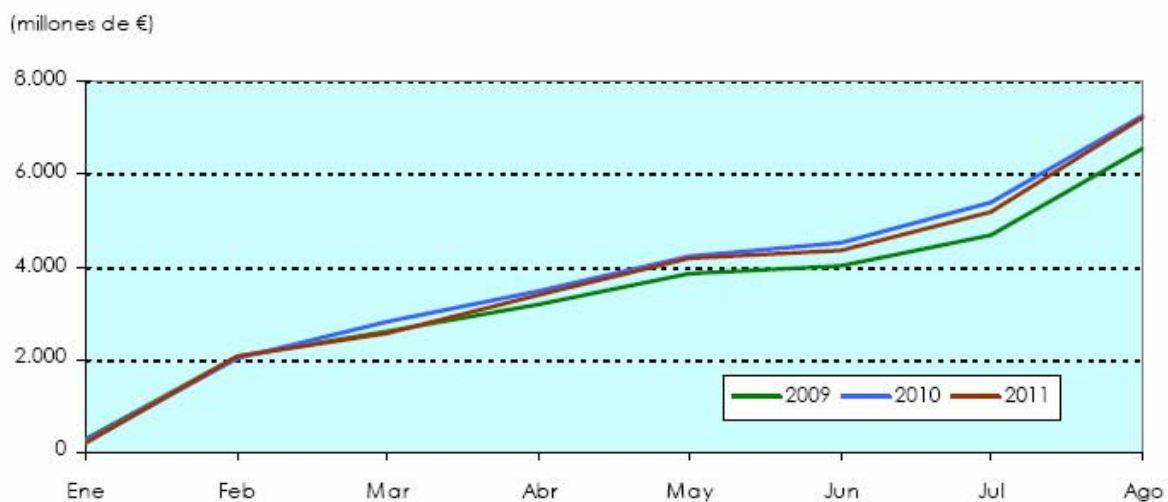
Tal y como muestran los datos acumulados al pasado mes de agosto, se prevé que al cierre del año en curso la recaudación proveniente de las retenciones por **Ganancias Patrimoniales** soporte una caída recaudatoria media del 27,9%, con retrocesos muy intensos en los tres Territorios Históricos. Ahora bien, dado que pudiera pensarse que los fondos de inversión ya están tocando fondo, se ha previsto que la recaudación proveniente de estas retenciones, con las que se gravan las ganancias generadas en la transmisión de acciones o participaciones en las Instituciones de Inversión Colectiva, a un tipo del 20% a partir del 1 de enero de 2010 y que se ha reducido a la mitad en los tres últimos ejercicios cerrados, en 2012 vuelva tímidamente a la senda de crecimiento, con una tasa similar a la prevista para el PIB nominal vasco.

las Diputaciones Forales, que así empezarán a recuperarse de la marcha descendente de los últimos años.

Al cierre de 2011 de nuevo se prevé una bajada de la negatividad en la **Cuota diferencial neta** del IRPF, esta vez de hasta un 17,5%, mejoría que con algunas diferencias se dará en las tres Diputaciones Forales y que se debe básicamente al mantenimiento en la Renta-10 de la deducción de los 400 € para bases imponibles inferiores a los 20.000 € y, en menor medida, al aumento de seis puntos de los ingresos respecto a la campaña anterior.

Pero en 2012, ante la ausencia de cambios normativos que puedan incidir significativamente en el resultado de la Renta-11, se estima que la recaudación a contabilizar en la Cuota diferencial neta del IRPF interrumpa la mejora de los dos ejercicios anteriores y arroje

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS CAPV - ene-ago/2011

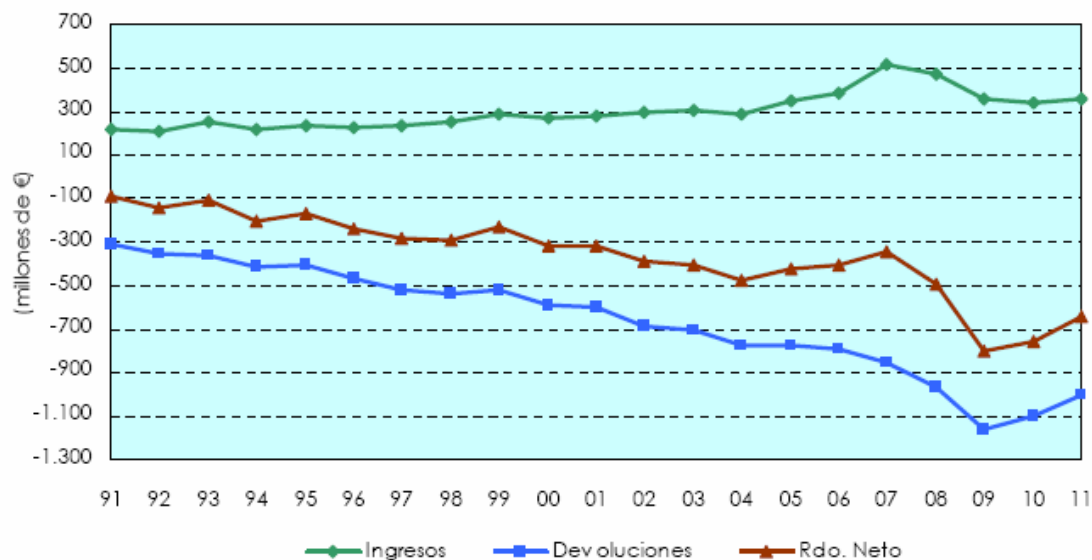


Para el ejercicio de 2012, que ya no se verá incidido por la supresión de la deducción de 100 € trimestrales por contribuyente, se estima que la recaudación consolidada de los **Pagos fraccionados**, realizados por Empresas y Profesionales se incremente en torno a un 3,6%, con ligeras diferencias en cada una de

un importe cinco puntos porcentuales más negativo que el previsto al 31 de diciembre de 2011.

Dentro del **Impuesto sobre Sociedades**, al igual que sucede en el IRPF, se incluye el 50% de la recaudación proveniente de las reten-

EVOLUCIÓN CAMPAÑAS DE RENTA
CAPV 1991-2011



ciones por los **Rendimientos Capital Mobiliario**, **Rendimientos Capital Inmobiliario** y **Ganancias Patrimoniales**, cuyo tipo de retención se elevó del 18% al 19% a partir del 1 de enero de 2010.

Ahora bien, el apartado más importante del I. Sociedades es la **Cuota diferencial neta**, cuya recaudación suele suponer en torno al 70% del total del impuesto, y en la que se recogen:

- Las autoliquidaciones anuales, único pago de las empresas sujetas a la normativa foral del impuesto:
 - Entidades que tributan exclusivamente a las Diputaciones Forales, por:
 - Estar domiciliadas en el País Vasco y facturar menos de 7 millones de euros.
 - Realizar únicamente operaciones en territorio foral, cualquiera que sea su domicilio y cifra de facturación.
 - Entidades que tributan conjuntamente a ambas Administraciones, en proporción al volumen de operaciones, cuando estén domiciliadas en territorio foral,

excepto que realicen en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales.

- Los pagos a cuenta que continúan realizando las sociedades bajo normativa común, según el volumen de operaciones, en abril, octubre y diciembre.

Cuando a mediados del próximo año se presenten las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio de 2011, ya no acusarán el impacto de cambios normativos consolidados en ejercicios anteriores, ni de las nuevas medidas que, entradas en vigor el 1 de enero de 2010, ya se han tenido en cuenta en las autoliquidaciones presentadas el pasado mes de julio, tales como la actualización de las devoluciones a las empresas por creación de empleo y la eliminación del régimen especial anteriormente vigente para las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV).

Pero sí se verán afectadas las declaraciones realizadas por las sociedades bajo normativa común, y con una cifra de negocios superior a los 20 millones de euros, que en 2011 ya harán dos pagos a cuenta más elevados de lo habitual al estar calculados con la nueva fórmula, lo que supondrá un menor

importe a ingresar en la autoliquidación anual. Además, en 2012 por primera vez los tres pagos a cuenta, en abril, octubre y diciembre, se calcularán con las nuevas fórmulas.

Además, en muchos casos en los se consiguen mejorar los resultados económicos, gracias al crecimiento de la facturación y, sobre todo, a las caídas en los últimos indicadores registrados de los costes laborales, los primeros retrocesos desde hace algunos años, los beneficios obtenidos se verán anulados total o parcialmente por la compensación de pérdidas declaradas anteriormente, que ya no tienen la limitación temporal de 15 años.

Por otra parte, en estos años al descenso de los resultados de explotación en la actividad propia de las empresas se le está añadiendo, en general, una bajada de los resultados atípicos extraordinarios, que se venían dando con bastante frecuencia en momentos de bonanza económica y en particular en las empresas del sector inmobiliario, en las que la crisis económica ha incidido con mayor intensidad.

Por consiguiente, se contempla que en 2012 la recaudación por la Cuota diferencial neta del impuesto se quede un punto porcentual por debajo del importe previsto al cierre del año en curso.

Este ligero descenso del apartado de mayor entidad recaudatoria del I. Sociedades se verá compensado totalmente por el comportamiento positivo del resto de sus componentes, hasta registrar una tasa interanual de solo una décima para el total del mismo, aumento que es más elevado tanto en Bizkaia como en Gipuzkoa, mientras que en Araba la previsión apunta a un retroceso interanual del orden de cinco puntos porcentuales.

Desde el punto de vista normativo no hay ningún factor relevante que en el ejercicio de 2012 pueda empujar al alza de modo signifi-

cativo la recaudación por el **IVA Gestión propia**, pues las últimas medidas normativas ya se han aplicado por lo menos durante un ejercicio completo.

En efecto, después de permanecer inamovibles a lo largo de quince años, el día 1 de julio de 2010 entró en vigor una subida de los tipos de gravamen del IVA, con lo que la evolución de los mismos puede resumirse como sigue:

	1992					
	1986	Ene	Ago	1993	1995	2010 Jul
Supr.	-	-	-	3%	4%	4%
Red.	6%	6%	6%	6%	7%	8%
Nor.	12%	13%	15%	15%	16%	18%
Incr.	33%	28%	28%	-	-	-

Como totalmente atípica puede considerarse la subida temporal del tipo para la compra de viviendas, que pasa del 8% habitual al superreducido del 4%, medida que sí va a incidir en la recaudación del próximo ejercicio, al recoger los devengos de los últimos meses de 2011.

Descartada, en un principio, para 2012 una subida de tipos, habida cuenta de la ya aprobada en julio de 2010, la expansión recaudatoria de los ingresos por IVA deberá llegar exclusivamente del favorable comportamiento de los dos componentes básicos del impuesto, los ingresos y las devoluciones.

En cuanto a los ingresos brutos se refiere, se espera para el próximo ejercicio una evolución moderada, pero positiva, de las variables económicas que básicamente condicionan la evolución del gasto final sujeto al impuesto:

- Un crecimiento real del PIB vasco próximo al 1,4% y un deflactor ligeramente superior a los dos puntos arrojarán un PIB nominal estimado del 3,6%.

- El consumo privado tomará un ligero impulso a lo largo de 2012, mientras el consumo de las administraciones públicas avanzará a un paso muy débil, como consecuencia de la creciente austeridad presupuestaria del gasto público.
- Si bien se está demostrando que la crisis del sector inmobiliario es de largo recorrido, el descenso en las ventas de nuevas viviendas, así como en el precio de las mismas, debieran estar tocando fondo, para dar paso a una por lo menos tímida recuperación del sector, que se podría ver favorecida por una probable bajada de los tipos de interés, ante la insistente demanda de abaratamiento del dinero y de mayor fluidez en los préstamos hipotecarios.

Asimismo, hay otros factores cuyo comportamiento incidirá a lo largo de 2012 en el número y sobre todo en el importe de las devoluciones:

- Así, en la medida en que se consolide la recuperación del comercio internacional, en general, y de la actividad económica en los países habitualmente clientes de los productos vascos, en particular, aumentarán las ventas al exterior y, por consiguiente, las devoluciones por IVA.
- Por otra parte, está previsto para 2012 la transferencia a la Agencia Tributaria de un segundo pago parcial del importe total que, en relación con el IVA del caso Rover, la Diputación Foral de Álava ingresó y contabilizó en sendas partidas en los años 2009 y 2010 en cumplimiento de una resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico y que en 2012 devolverá y contabilizará como tal en virtud de la sentencia del Tribunal Supremo.

En definitiva, se prevé para 2012 que las Diputaciones Forales ingresen por IVA un 5,7% más que en el ejercicio en curso, que bajaría

tres décimas en términos homogéneos, es decir, sin considerar las devoluciones extraordinarias prevista para la Agencia Tributaria.

En cuanto al Ajuste IVA, dado que la Administración central no ha emitido su Proyecto de Presupuestos para 2012, a partir de los últimos datos recaudatorios de agosto, se ha estimado el cierre de 2011, con un resultado muy próximo a los datos oficiosos recibidos, de los que una vez aplicadas las tasas de crecimiento esperadas por el Estado, se obtiene la que podría haber sido la previsión de recaudación por IVA para la Agencia Tributaria en 2012.

El resultado es un aumento interanual del 6,8% en el importe a recibir por las Diputaciones Forales en 2012 como Ajuste IVA, con un comportamiento muy similar en las importaciones y en el mercado interior, éste último favorecido por el mayor retroceso de las devoluciones, frente a un moderado incremento de los ingresos brutos en territorio común.

Ante la falta de novedades normativas, por el momento, y en previsión de un moderado aumento en 2012 de los consumos gravados por los Impuestos Especiales de Fabricación, se espera para el conjunto de los mismos un incremento recaudatorio en la gestión directa de las Diputaciones Forales del 2,0% sobre el cierre previsto para 2011.

Lógicamente, en los casos del tabaco y de la electricidad, que cuentan con tipos impositivos "ad valorem", la recaudación se verá favorecida por la contabilización durante un ejercicio completo de las subidas de precios aprobadas este año, así como por las más que probables nuevas subidas que se aprueben el próximo, medida que se está tomando con bastante frecuencia en los últimos años.

Más moderada aún es la variación esperada en el importe a transferir por estos impuestos a la Agencia Tributaria en concepto de

ajustes a la recaudación, de tal modo que se prevé que el total a pagar por las Diputaciones Forales apenas aumente en cuatro décimas porcentuales respecto al total previsto al 31 de diciembre de 2011.

En cuanto al resto de impuestos, en general, se ha previsto un incremento recaudatorio para el ejercicio de 2012 en línea con el crecimiento nominal esperado en la economía vasca, habida cuenta del bajo nivel con el que se estima van a llegar al cierre del ejercicio actual en la mayoría de los casos.

Así sucede en la evolución prevista para el **I. s/Renta No Residentes** que, después haber vivido un excelente perfil de crecimiento, a partir de 2009 está soportando una fuerte caída recaudatoria que continúa en este ejercicio.

Se estima que el **I. s/Actos Jurídicos Documentados** y el **I. s/Transmisiones Patrimoniales** consigan el próximo ejercicio anotarse también sendas tasas positivas, de la mano de una leve mejoría en la actividad económica en general y en el sector inmobiliario en particular, con un ligero repunte en la venta de viviendas, basado en unos tipos hipotecarios más bajos y una relativa estabilización del nivel de empleo.

En cuanto al **I. E. s/ Determinados Medios de Transporte**, se prevé para 2012 un repunte recaudatorio muy próximo al crecimiento esperado para el PIB nominal vasco, que pudiera ser de mayor intensidad en la medida en que se resucite el Plan Prever, tal y como están reclamando insistentemente fabricantes y comercializadores de un sector que constituye un auténtico pilar económico y que está viviendo uno de sus momentos más delicados.

También se espera para 2012 un crecimiento similar al del PIB nominal vasco en los tres componentes del capítulo 3 de ingresos, incluida la recaudación de la Tasa de Juego

que, de cumplirse esta previsión, vería interrumpida su larga trayectoria de ocho años seguidos inmersa en números rojos.

En resumen, para 2012 se prevé un avance recaudatorio en los tres capítulos de ingresos, pero con un mayor protagonismo por parte de la imposición indirecta que, gracias al mayor dinamismo esperado en el IVA, una vez incluidos los ajustes con la Agencia Tributaria, puede incrementarse un 5,0%.

Más moderadamente se estima va a evolucionar la imposición directa, en la que el IRPF, incidido por el posible empeoramiento de su Cuota diferencial neta, puede incrementar su recaudación por debajo de cómo lo hará la economía vasca, mientras que para el I. Sociedades se espera una recaudación muy similar a la prevista al 31 de diciembre del año en curso.

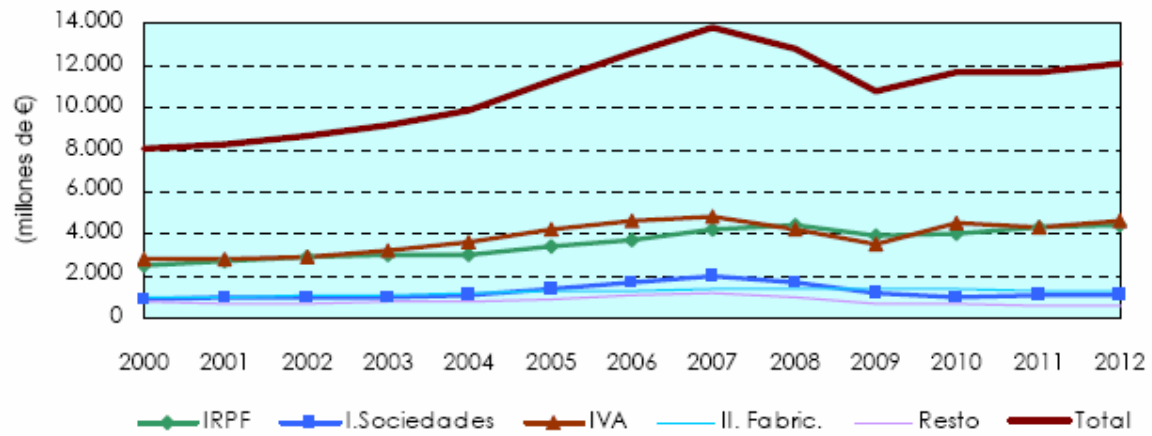
Si a ésto se añade la evolución positiva de todos los componentes del capítulo 3 de ingresos, el resultado es que la expansión recaudatoria en 2012 para el conjunto de tributos concertados puede estar muy próxima al crecimiento previsto para el PIB nominal vasco, el 3,6%, en consonancia con la moderada evolución prevista para variables tales como la inversión, el consumo, el mercado laboral...

Así pues, la evolución de la recaudación tributaria a contabilizar por las Diputaciones Forales en el período 2010/2012 pudiera ser la siguiente:

PREVISIÓN RECAUDACIÓN CAPV

Variación %	2010/2011	2011/2012
IRPF	6,4	2,8
IS	15,3	0,1
IVA	(4,0)	5,9
I. Esp. Fabricación	(5,0)	2,1
Resto impuestos	(23,2)	3,2
Rec. Total	(0,1)	3,6

EVOLUCION DE LA RECAUDACION POR TRIBUTOS CONCERTADOS
CAPV - 2000-2012



RECAUDACIÓN C.A.P.V.

Periodo : enero / agosto 2011

(en miles de €)

	Acumulado 2011	Acumulado 2010	Diferencia	% Incto	Presupuesto 2011	Ejec. (%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Imppto. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	2.967.438	2.857.182	110.256	3,9	4.462.553	66,5
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	140.014	160.989	(20.975)	(13,0)	233.902	59,9
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	59.810	57.958	1.852	3,2	87.515	68,3
Retenciones Ganancias Patrimoniales	9.026	12.565	(3.539)	(28,2)	18.910	47,7
Pagos frac. Profes. y Empresariales	116.316	120.270	(3.954)	(3,3)	171.031	68,0
Cuota diferencial neta	(704.449)	(818.108)	113.659	13,9	(720.005)	97,8
Total I R P F	2.588.155	2.390.856	197.299	8,3	4.253.906	60,8
Imppto. s/ Sociedades:						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	140.014	160.989	(20.975)	(13,0)	233.902	59,9
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	59.810	57.959	1.851	3,2	87.515	68,3
Retenciones Ganancias Patrimoniales	9.026	12.565	(3.539)	(28,2)	18.910	47,7
Cuota diferencial neta	832.746	657.424	175.322	26,7	704.349	118,2
Total I. Sociedades	1.041.596	888.937	152.659	17,2	1.044.676	99,7
Imppto. s/ Renta No Residentes	43.051	73.977	(30.926)	(41,8)	117.783	36,6
Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones	52.458	44.672	7.786	17,4	81.306	64,5
Imppto. s/ Patrimonio	1.947	2.452	(505)	(20,6)	2.818	69,1
Impuestos extinguidos						
Total Impuestos Directos	3.727.207	3.400.894	326.313	9,6	5.500.489	67,8
IMPUESTOS INDIRECTOS						
I V A Gestión propia	2.120.364	2.276.470	(156.106)	(6,9)	3.920.791	54,1
Gestión propia D.F.	2.120.364	2.276.470	(156.106)	(6,9)	3.920.791	54,1
Ajuste DD. FF.	0	0	0		0	
Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales	69.971	105.928	(35.957)	(33,9)	165.104	42,4
Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados	39.860	56.388	(16.528)	(29,3)	93.024	42,8
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	16.932	25.007	(8.075)	(32,3)	40.908	41,4
I. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	8.802	8.121	681	8,4	14.550	60,5
Hidrocarburos	572.561	603.125	(30.564)	(5,1)	1.135.270	50,4
Labores Tabaco	185.686	202.904	(17.218)	(8,5)	396.970	46,8
Cerveza	2.870	2.788	82	2,9	7.276	39,4
Electricidad	54.232	55.972	(1.740)	(3,1)	95.770	56,6
I. s/ Ventas Minoristas Detmdos. Hidrocarburos	36.378	36.876	(498)	(1,4)	54.075	67,3
I.E. s/ Carbón						
Imppto. s/ Primas de Seguros	47.177	46.659	518	1,1	81.242	58,1
Impuestos extinguidos						
Total Impuestos Indirectos	3.154.833	3.420.238	(265.405)	(7,8)	6.004.980	52,5
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Tasa de Juego	30.679	32.840	(2.161)	(6,6)	60.474	50,7
Recargos de Prórroga y Apremio	9.648	7.854	1.794	22,8	13.548	71,2
Intereses de Demora y Sanciones	23.169	22.985	184	0,8	35.266	65,7
Sanciones						
Total Tasas y otros ingresos	63.496	63.679	(183)	(0,3)	109.288	58,1
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA	6.945.536	6.884.811	60.725	0,9	11.614.757	59,8
Ajuste I V A : Aduanas	190.944	237.876	(46.932)	(19,7)	502.600	38,0
Operaciones Interiores	176.196	245.019	(68.823)	(28,1)	530.900	33,2
Total Ajuste I V A	367.140	482.895	(115.755)	(24,0)	1.033.500	35,5
Ajustes Impptos. Especiales:						
Alcohol, e Intermedios	25.690	28.309	(2.619)	(9,3)	46.866	54,8
Hidrocarburos	(148.760)	(159.396)	10.636	6,7	(269.633)	55,2
Labores Tabaco	36.230	23.216	13.014	56,1	57.780	62,7
Cerveza	6.815	7.724	(909)	(11,8)	17.655	38,6
Total Ajustes Impptos. Especiales	(80.025)	(100.147)	20.122	20,1	(147.332)	54,3
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	7.232.651	7.267.559	(34.908)	(0,5)	12.500.925	57,9

PREVISIÓN RECAUDACIÓN CAPV 2012				
CONSOLIDADO				(en miles de €)
	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV
IMPUESTOS DIRECTOS				
Imppto. s/ Renta Personas Físicas:				
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	739.337	2.390.000	1.480.000	4.609.337
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	30.176	112.000	66.930	209.106
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	11.202	50.000	27.640	88.842
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.427	6.100	6.107	13.634
Pagos frac. Profes. y Empresariales	27.543	70.000	63.210	160.753
Cuota diferencial neta	(102.914)	(334.880)	(195.790)	(633.584)
Total I R P F	706.771	2.293.220	1.448.097	4.448.088
Imppto. s/ Sociedades:				
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	30.176	112.000	66.930	209.106
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	11.202	50.000	27.640	88.842
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.427	6.100	6.107	13.634
Cuota diferencial neta	100.216	567.000	160.923	828.139
Total I. Sociedades	143.021	735.100	261.600	1.139.721
Imppto. s/ Renta No Residentes	5.315	63.300	8.137	76.752
Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones	11.477	41.700	28.093	81.270
Impuestos extinguidos	0	100	100	200
Total Impuestos Directos	866.584	3.133.420	1.746.027	5.746.031
IMPUESTOS INDIRECTOS				
I V A Gestión propia	562.660	1.710.000	1.114.820	3.387.480
Gestión propia D.F.	348.653	2.268.958	769.869	3.387.480
Ajuste interno	214.007	(558.958)	344.951	0
Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales	12.910	61.000	35.790	109.700
Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados	8.330	33.500	17.546	59.376
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	3.618	12.800	8.166	24.584
I. Especiales Fabricación. Gestión propia :				
Alcohol, Derivadas e Intermedios	2.823	8.582	5.595	17.000
Hidrocarburos	164.472	499.853	325.875	990.200
Labores Tabaco	56.640	172.137	112.223	341.000
Cerveza	1.155	3.508	2.287	6.950
Electricidad	15.763	47.906	31.231	94.900
I. s/ Ventas Minoristas Detmados. Hidrocarburos	8.239	25.038	16.323	49.600
I.E. s/ Carbón				
Imppto. s/ Primas de Seguros	11.292	42.500	25.928	79.720
Impuestos extinguidos	0	0	0	0
Total Impuestos Indirectos	847.902	2.616.824	1.695.784	5.160.510
TASAS Y OTROS INGRESOS				
Tasa de Juego	7.789	33.550	16.010	57.349
Recargos de Prórroga y Apremio	2.812	6.400	6.510	15.722
Intereses de Demora y Sanciones	2.336	26.200	12.783	41.319
Total Tasas y otros ingresos	12.937	66.150	35.303	114.390
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA	1.727.423	5.816.394	3.477.114	11.020.931
Ajuste I V A: Aduanas	109.826	333.773	217.601	661.200
Operaciones Interiores	90.574	275.268	179.458	545.300
Total Ajuste I V A	200.400	609.041	397.059	1.206.500
Ajustes Impptos. Especiales:				
Alcohol, e Intermedios	7.303	22.196	14.471	43.970
Hidrocarburos	(42.355)	(128.723)	(83.920)	(254.998)
Labores Tabaco	13.820	41.999	27.381	83.200
Cerveza	2.842	8.637	5.631	17.110
Total Ajustes Impptos. Especiales	(18.390)	(55.891)	(36.437)	(110.718)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	1.909.433	6.369.544	3.837.736	12.116.713

N

ormativa Tributaria

En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-datbt/es/contenidos/informacion/13_boletines_tributarios/es_botribut/bnt.html

Asimismo, desde cada uno de los boletines mensuales reseñados, se puede acceder al documento Pdf o similar, de forma individual, de cada una de las normas en su formato de publicación electrónica, pulsando el icono incluido en el margen superior derecho de cada disposición.

IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK
ZERGAK
ZERGAK

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-RAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI