

1 - 2012

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1
2012

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 Jaurilaritza/Gobierno Vasco), Javier Armentia Basterra (Arabako Foru Aldundia/Diputación Foral de Álava), Gemma Martínez Bárbara (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), José Luis Hernández Goikoetxea (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.

Editorial

5

Actualidad Fiscal

Actualidad Álava.

11

Actualidad Bizkaia.

16

Actualidad Gipuzkoa.

28

Actualidad Unión Europea.

33

Estudios y Colaboraciones

Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (I)

Gemma Martínez Bárbara

Jefa del Servicio de Política Fiscal.

Hacienda Foral de Bizkaia.

65

Tributación del juego en Euskadi: Bingo-Jokoa

Miren Saioa Gil Basáñez

Técnico de la Dirección de

Administración Tributaria. Gobierno

Vasco.

79

La tributación de las adquisiciones *inter vivos* en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Territorio común versus Territorios Forales del País Vasco.

Lourdes Serna Blanco

Profesora Titular de Escuela Universitaria

del Dpto. de Economía Aplicada II.

Facultad de Ciencias Económicas y

Empresariales. Universidad del País

Vasco.

95

Referencias

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2012.05.2.4 IS - Reestructuración empresarial, fusión inversa, motivos económicos válidos.

125

- Consulta 2012.05.2.5 IS - Deducciones, reestructuración empresarial y rectificación autoliquidación del impuesto.

127

CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

- Consulta - IRPF - residencia habitual.

131

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Ubicación territorial del domicilio fiscal. **Resolución R 1/2012 Expediente 14/2009.**
- Ubicación territorial del domicilio fiscal. **Resolución R 2/2012 Expediente 103/2011.**
- Ubicación territorial del domicilio fiscal. **Resolución R 3/2012 Expediente 31/2008.**

137

144

146

- IVA. Compensación y devolución de saldos.

Resolución R 4/2012 Expediente 4/2009. 157

- Cambio de domicilio y procesos de reestructuración empresarial.

Resolución R 5/2012 Expediente 9/2009. 162

- Cambio de domicilio y procesos de reestructuración empresarial.

Resolución R 6/2012 Expediente 10/2009. 167

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV – Mayo 2012

Juan Carlos García Amézaga 173

N **ormativa Tributaria**

Territorio Histórico de Álava 183

Territorio Histórico de Bizkaia 183

Territorio Histórico de Gipuzkoa 183

Comunidad Autónoma del País Vasco 183

Comunidad Foral de Navarra 183

Administración del Estado 183

Zergak aldizkariaren 2012ko lehenengo zenbakiak ez dauka desberdintasunik aurre-aurreko zenbakiekin, ez egungo egoera ekonomikoaren gaineko iritzia aldetik, ez eta zerga-egoeraren gaineko iritzia ere. Doikuntza- eta krisi-egoera larrian murgildurik jarraitzen dugu. Egoera horretan, berri txarrak edo gogorak askoz ere gehiago dira berri onak baino.

Zerga eta finantza publikoen arloan, gure ogasunen eta gure inguruko ogasunen diru-bilketaren emaitzek ere, ezin dute egoera gainditu.

Zergak aldizkariaren 2012. urteko lehenengo zenbaki hau argitaratzen denean, egungo ekonomia eta zerga egoeraren aldetik ez da 2011. urteko bukaerarekin aldatarik egon. Ahulezia ekonomikotik ateratzen laguntzen ez duten datuek jarraitzen dute eta, aldi berean, Euskadiko ekonomiak Espainiakoak baino emaitza hobekak ditu.

2012. ekitaldiaren aurrean, zergen arloko neurriak salbu (Zergak aldizkariaren aurreko zenbakian sakon aztertu ziren), hasierako lehenengo hiletan ez da izan garrantziko arau-aldaketarik gure eremuan. Gure "Zergak gaur egun" atalean foru-aldundietako zerga-araudiaren zerbitzuek edo zerga-politikako zerbitzuek egindako laburpen bat azaltzen da. Bertan, lurralde historiko bakoitzean aurten eta ekainaren 30era bitartean onetsi eta argitaratu diren zerga-izaerako xedapen garrantzitsuenak deskribatu dira.

El primer número de Zergak del año 2012 no difiere en lo que al juicio sobre nuestra actualidad económica y tributaria se refiere, al de los números inmediatamente anteriores a éste. Seguimos inmersos en un duro clima de ajuste y crisis en el que las malas o duras noticias predominan sobre las positivas.

En el ámbito tributario y de las finanzas públicas los resultados recaudatorios de nuestras Haciendas y de las Haciendas de nuestro entorno tampoco consiguen remontar el vuelo.

Al tiempo de publicarse este primer número de Zergak del año 2012, en lo que respecta a la actualidad económica y tributaria, la situación no ha variado en comparación con el cierre de 2011. Persisten los datos que no avanzan en la salida de la atonía económica, a la vez que la economía vasca muestra mejores resultados que el conjunto de la economía española.

A salvo de las medidas tributarias de cara al ejercicio 2012, que fueron objeto de un amplio análisis en el número anterior de Zergak, durante los primeros meses de 2012 no se han producido modificaciones normativas significativas en nuestro ámbito. Nuestra sección de Actualidad fiscal cuenta con el resumen elaborado por los Servicios de Normativa Tributaria o Política Fiscal de las Diputaciones Forales, que describen las disposiciones más relevantes de carácter tributario aprobadas y publicadas en este año y hasta 30 de junio de 2012 en cada uno de los Territorios Históricos.

Euskadiren Bruselako Ordezkaritzak egindako txostenean azaldu da zehatz Europako zerga-arloak 2012ko lehenengo seihilekoan izan duen gaurkotasuna.

Modu esponenzialean hazi da Europako Erkidegoaren erabakiek duten garrantzia edo estatu kideen multzoaren eskariz hartutako erabakien garrantzia. Hazkunde hori honako hauek ekarri dute: alde batetik, Europar Batasunak eta bere erakundeek duten egungo eraketak berak; eta, beste alde batetik, krisi ekonomikoak eragiten dituen ondorioek, bai estatu kideen finantza-egoeran, bai eta, batez ere gaur egun, Europako hegoaldeko estatuen finantza-egoeran. Beraz, gero eta garrantzi handiagoa dute Europako Erkidegoaren eztabaidek, bai eta eztabaida horiek hartzen duten norabideak ere; betiere, zergen arloan izan ditzaketen eraginak aurreikuste aldera.

Gauzak horrela, Batzordeak gomendio bat egin du gure zerga-sistemaren egitura berro-orientatzeko aldera, Europako Batzordearen Aldaketen eta Gomendioen Plan Nazionalaren barruan, eta Espainiari dagokion aldetik. Gomendio horrek honako helburu hau dauka: "Zergak onbideratzeko ahaleginekin batera-garria den hazkundearen aldeko zerga-sistema ezarri. Zerga-sistema hori bereziki bideratuko da lanaren gaineko presio fiskala arintzera, bai eta kontsumoaren gaineko eta ingurumenarentzat kaltegarriak diren jardueren gaineko presio fiskala areagotzera ere. Bereziki, BEZaren bidez jasotako zerga gutxien proportzioa zuzendu eta BEZaren zerga-oinarria handitu. Zerga-sistemak dakarren alborapena gutxitu, zorpetzearen eta etxebizitzaren jabetzaren aldera (alokairuen kalterako)".

Europako Erkidegoaren egungo zerga-egoerak aurrezkien zerga-ordainketaren bilakaeraren analisia egiten jarraitzen du, bai eta gai garrantzitsu honetan aurrera pausuak ematen ere: Kontseiluaren zuzentarau-proposamena, sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri bateratu komunari buruzkoa (BICCIS). Eta Europako Parlamentuak adierazten du

La actualidad tributaria europea durante el primer semestre de 2012 se detalla en el informe elaborado por la Delegación de Euskadi en Bruselas.

La propia configuración actual de la Unión Europea y de sus instituciones, unido a los efectos que la crisis económica están provocando en la situación financiera de los Estados miembros, principalmente en la actualidad en los Estados del sur de Europa están produciendo un incremento exponencial de la importancia de las decisiones comunitarias o de las decisiones adoptadas a instancias del conjunto de Estados miembros. Tiene por lo tanto cada vez más relevancia prestar atención a los debates comunitarios y a la dirección que adoptan éstos, con el fin de prever sus repercusiones en nuestro ámbito tributario.

Así, dentro del Plan Nacional de Reformas y Recomendaciones de la Comisión Europea, y en lo que toca a España, la Comisión ha emitido una recomendación para lograr una reorientación de la estructura de nuestro sistema tributario, con el fin de "Introducir un sistema tributario compatible con los esfuerzos de saneamiento fiscal y más favorable al crecimiento, especialmente reorientando la presión fiscal desde el trabajo hacia el consumo y las actividades perjudiciales para el medio ambiente. En particular, subsanar la baja proporción de impuestos procedentes del IVA aumentando la base imponible de este impuesto. Disminuir el sesgo que provoca el sistema tributario en favor del endeudamiento y el acceso a la propiedad de la vivienda (en detrimento del alquiler)".

La actualidad tributaria comunitaria continúa con el análisis de la evolución de la fiscalidad del ahorro, y los avances en una materia relevante que afecta a nuestras competencias normativas: la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), exponiendo la favorable

Batzordearen ekimen horren aldekoa dela. Horrez gain, beste arlo esanguratsu bat da finantza-transakzioen gaineko zergari buruzko zuzentarau-proposamenaren egoera, nahiz eta ekimen horretan ia ezinezkoa izango den Estatu kideen ahobatezko jarrera, Erresuma Batuak duen jarrera dela eta. Hala ere, Euskadiren Bruselako Ordezkaritzak egindako txostenean batzen dira Europako Ekonomia eta Gizarte Batzordearen, zein Europako Parlamentuaren hainbat batzorderen ikuspuntuak; eta, horrez gain, aurtengo lehenengo hiletan Batzordeak izandako jardueren berri ere ematen da.

Bukatzeko, txostenak kooperazio, iruzurraren kontrako borroka eta Zerga Berezien arloko ekimenak, bai eta interesgarriak diren Europako Batzordearen azken argitalpenak jasotzen ditu.

Zergak aldizkariaren lehenengo kolaborazioa Bizkaiko Ogasun eta Finantza Saileko Zerga Politika Zerbitzuaren buru den Gemma Martínez Bárbarak egin du. Kolaborazio hori, HARMONIZAZIO FISKALARI ETA EUSKADIKO LURRALDE HISTORIKOEN ARAUTZE-AHALMENARI buruzko azterlana osatzen duten hiru zatien artean lehenengoa da. Azterlan sakona eta zehatza da: ikuspegi teoriko batetik abiatzen da eta kontuan hartzen ditu ukitzen duen jurisprudenzia-doktrinak eta konstituzio-doktrinak; era berean, aztertu egiten du Bizkaiko Lurralde Historikoaren arautze-ahalmena gauzatzean harmonizazio fiskalaren printzipioak eragiten dituen ondorioak zein diren.

Aldizkari honen hurrengo zenbakietan azterlanaren II. eta III. zatiak argitaratuko dira. Horietan Itun Ekonomikoaren harmonizazio printzipioa garatuko da, bai Estatuaren eta Euskadiren arteko harremanen oinarriko printzipioa den aldetik, bai eta lurralde historikoen zerga-sistemen arteko harremanetarako printzipioa den aldetik.

posición del Parlamento Europeo frente a esta iniciativa de la Comisión. Otro aspecto importante es la situación de la propuesta de Directiva del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, aunque en esta iniciativa será prácticamente imposible lograr una posición unánime por parte de los Estados miembros por la posición del Reino Unido. No obstante, se recogen en el informe elaborado por la Delegación de Euskadi en Bruselas el punto de vista del Comité Económico y Social Europeo, de distintas comisiones del parlamento Europeo y se da cuenta de las actividades del Consejo durante estos primeros meses del año.

El informe se cierra con las iniciativas en materia de Impuestos Especiales, cooperación y lucha contra el fraude y una reseña de las últimas publicaciones de interés de la Comisión Europea.

La primera de las colaboraciones de Zergak ha sido elaborada por Gemma Martínez Bárbara, Jefa del servicio de Política Fiscal del Departamento de Hacienda y Finanzas de Bizkaia. Esta colaboración constituye la primera parte de tres que forman el estudio dedicado a la ARMONIZACIÓN FISCAL Y CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO. Este profundo y detallado análisis parte de una perspectiva teórica, con la doctrina jurisprudencial y constitucional que le afecta, para analizar después los efectos que el principio de armonización fiscal produce en el ejercicio de su capacidad normativa para el Territorio Histórico de Bizkaia.

En las partes (II) y (III), que se publicarán en los números siguientes de esta revista, se desarrollarán los aspectos relativos al principio de armonización del Concierto Económico como principio inspirador de las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco, así como los que lo configuran como principio de relación entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos.

Zenbaki honetan argitaratutako artikulua Euskadiko lurralde historikoek zerga arloan duten eskumena egiaztatzen hasten da. Eskumen hori Konstituzioak eta EHAEk eguneratutako eskubide historikoetatik dator, eta Euskadiko lurralde historikoei ematen die zerga-araubidea mantendu, ezarri eta arautzeko ahalmena.

Ondoren, harmonizazio fiskalaren kontzeptua zehazten da, duen irismena eta edukia nolakoa den azalduz: "aldakorra da harmonizazio-prozesuaren intentsitatearen arabera, bai eta bere aplikazioaren bidez lortu nahi diren helburuen arabera".

Gauzak horrela, egileak harmonizazio arloan hiru eremu bereizten ditu: Espainia Europar Batasunean integratzeak dakarrena (Erkidegoko antolamendu juridikoa), Itun Ekonomikoak dakarrena (Estatuko ordenamendu juridikoa) eta lurralde historikoak EAEn integratzeak dakarrena (autonomia-erkidegoko ordenamendu juridikoa). Hiru eremu horiek sakon aztertzen dira azterlan osoan zehar.

Azterlanaren lehendabiziko zatia lehenengo eremuaren analisisan bukatzen da, Erkidegoarenean. Izan ere, hainbat motatako mekanismoen bidez gero eta presentzia nabarmenagoa du eremu horiek. Halaber, azterlanak bereizi egiten ditu harmonizazio fiskal positiboa, negatiboa eta estatuko laguntzen Erkidegoko politika bera.

Zergak aldizkariaren 43. zenbakiaren bigarren kolaborazioa Miren Saioa Gil Basañezek sinatzen du, zuzenbideko lizentziatua eta Eusko Jaurlaritzako Zerga Administrazioako Zuzendaritzako teknikaria.

Kolaborazioak honako izenburua hau du: "Tributación del juego en Euskadi: bingo-jokoa", eta ia erabat euskaraz eginda dago, nahiz eta sarrera gaztelaniaz egon. Sarrera horretan, artikuluan zehar garatzen diren ideiak azaltzen dira, laburpen moduan.

El artículo publicado en el presente número parte de la constatación de la competencia de los Territorios Históricos del País Vasco en materia tributaria, proveniente de la actualización de los derechos históricos llevada a cabo por la Constitución y el EAPV, que residencia la capacidad normativa para mantener, establecer y regular sus regímenes tributarios en los Territorios Históricos del País Vasco.

Posteriormente delimita el concepto de armonización fiscal, cuyo contenido y alcance "resulta ser variable en función de la intensidad del proceso armonizador y de los diferentes planos y objetivos que se pretendan lograr mediante su aplicación".

Así, existen para la autora tres ámbitos diferenciados en materia de armonización: el que deriva de la integración de España en la Unión Europea (ordenamiento jurídico comunitario), el que deriva del Concierto Económico (ordenamiento jurídico estatal) y el que deriva de la integración de los Territorios Históricos en la CAPV (ordenamiento jurídico autonómico), que serán analizados en profundidad en el conjunto del estudio.

El análisis del primero de los ámbitos, el comunitario, ámbito cuya presencia se hace cada vez más palpable a través de distintos mecanismos, cierra esta primera parte del estudio, distinguiendo entre la armonización fiscal positiva, la negativa y la propia política comunitaria de ayudas de Estado.

La segunda de las colaboraciones del número 43 de Zergak está firmada por Miren Saioa Gil Basañez, Licenciada en Derecho, y técnica de la Dirección de Administración Tributaria del Gobierno Vasco.

La colaboración lleva por título "Tributación del juego en Euskadi: bingo-jokoa", y está realizado en su mayor parte en euskera, si bien contiene una introducción en castellano donde, a modo de resumen, se recogen las ideas que a lo largo del artículo se desarrollan.

Euskadiko joko-jarduerak aztertzen hasten da Lana, eta, ondoren, bingo-jokoaren egoeraren analisia egiten du. Bingo-sektorea izaera estrukturalako krisian murgildurik dago; izan ere, bisiten kopuruak beherakada handia izan du, bingo-areto batzuek atek itxi dituzte eta lanpostuak ere galdu dira. Egoera horrek jokoaren gaineko zergen bilketan eragina du, eta diru-bilketa horren bilakaera ere artikuluan aztertzen da.

Horrez gain, kolaborazio honetan bingo-jokoaren gaineko zerga-ordainketaren bilakaera aztertzen da, autonomia-erkidegoak konparatuz eta kontuan harturik bingo-joko tradizionala, elektronikoa eta *on-line* modalitateak. Konparazioa bingo-jokoa kargatzen duten figura tributarioen zerga-oinarriak homogeneizatuz egiten da. Azterlan konparatu honi esker jakin daiteke ea sektore honek Euskadin jasaten duen presio fiskala Estatuko batez bestekoaren gainetik edo azpitik dagoen. Azken urteetako joera, bingo tradizionalaren zergapetzea gutxitzea dela nabarmentzen da, bai autonomia-erkidego gehienetan, bai beste herrialdeetan ere.

Azterlan konparatu bera egiten da, modu orokorrago batean egin ere, joko-makinen eta kasinoen zerga-ordainketaren gainean. Azkenik, lanak aipamen berezia egiten dio EAEn bingo-jokoa zergapetzen duen araudiari, bai eta 13/2011 Legeari (maiatzaren 27koa, Joko-jardueren gaineko Zerga arautzen duena). Lege horrek joko-jardueren gaineko zerga berria ezartzen du, estatu-mailan.

Azken kolaborazioaren izenburua da "La tributación de las adquisiciones inter vivos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: territorio común versus territorios forales del País Vasco". Kolaborazio horren egilea Lourdes Serna Blanco da, Euskal Herriko Unibertsitateko Ekonomia eta Enpresa Zientzien Fakultatearen baitako Unibertsitate Eskolako irakasle titularra (Ekonomia Aplikatua II Departamentua).

El trabajo comienza analizando cuál es la situación de la actividad del juego en Euskadi y, acto seguido, pasa a analizar la situación del juego del bingo. Se trata de un sector inmerso en una crisis de carácter estructural con grandes caídas en el número de visitas, cierre de salas y pérdida de empleos. Esta situación tiene reflejo en la recaudación por la imposición sobre el juego, cuya evolución también se analiza en el artículo.

Asimismo, en esta colaboración se realiza un estudio comparado de la evolución de la tributación del bingo en sus modalidades de tradicional, electrónico y *on-line*, en las distintas Comunidades Autónomas. La comparativa se lleva a cabo homogeneizando las bases imponibles de las diferentes figuras tributarias que gravan el juego del bingo. Gracias a ese estudio comparado es posible determinar si la presión fiscal que soporta este sector en Euskadi está por encima o por debajo de la media estatal. Se constata que la tendencia de los últimos años, tanto en la mayoría de comunidades autónomas como en otros países, es disminuir la tributación del bingo tradicional.

El mismo estudio comparado se realiza, aunque de un modo más genérico, respecto de la tributación de las máquinas de juego y de los casinos. Por último, el trabajo hace especial mención a la normativa que regula la imposición sobre el juego del bingo en la CAE, y a la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, que establece un nuevo impuesto sobre las operaciones de juego en el ámbito estatal.

La última de las colaboraciones tiene por título "La tributación de las adquisiciones inter vivos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: territorio común versus territorios forales del País Vasco". La autora de esta colaboración es Lourdes Serna Blanco, Profesora Titular de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad del País Vasco.

Egileak konparazio zehatza egiten du autonomia-erkidego bakoitzean indarrean dagoen zerga-araudien artean; izan ere, gai horretan, autonomia-erkidegoek kudeatu, likidatu, bildu eta ikuskatzeko eskumenez gain, arautzeko ahalmena daukate. Hala ere, bai Euskadin, bai Nafarroako Foru Erkidegoan, zerga hau autonomia-araubideko hitzartutako zerga da.

Horretarako, ondasunak eta eskubideak dohaintzaz edo beste edozein negozio juridikoren bidez, dohainik eta inter vivos, eskuratzearen gaineko zergapetzea deskribatzen du autonomia-erkidego bakoitzean, bai eta lurralde komunean ere. Zergapetze hori gure lurralde historikoetan indarrean dagoen zergapetzearekin alderatzen du. Azkenik, laburpen-koadro batzuk txertatzen dira, zergapetze horren analisi osoa egiten laguntzeko.

“Aipamenak” atalari dagokionez, Zerga Koordinaziorako Organoaren, eta Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeako Batzordearen txostena izan duten kontsultak aipatzen dira bertan.

Gainera, Ekonomia Itunaren Arbitraje Batzordearen ebazpen batzuk aipatzen dira eta, azkenik, Juan Carlos García Amezagak egindako txostena txertatzen da. Txosten hori maiatzaren itxieran Euskadiko 2012ko diru-bilketaren bilakaerari buruzkoa da.

Aldizkariaren amaieran hiru lurralde historikoetako, Euskal Autonomia Erkidegoko, Nafarroako Foru Erkidegoko eta Estatuko aldizkari ofizialetan argitaratutako zerga-araudiaren laburpenerako helbidea aipatzen da, eta arau bakoitzaren testu osoa ikusi ahal izateko aukera eskaintzen da.

La autora realiza una exhaustiva comparación entre la normativa tributaria vigente en cada una de las Comunidades Autónomas, dado que éstas ostentan capacidad normativa en esta materia, además de las competencias de gestión, liquidación, recaudación e inspección, mientras que en el País Vasco, como en la Comunidad Foral de Navarra, este tributo es un tributo concertado de normativa autónoma.

Para ello, describe la tributación de las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito inter vivos 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.

La sección de Referencias se abre con las consultas que han sido objeto de informe en el Órgano de Coordinación Tributaria y en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

Además, se incluye una serie de resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico, y por último, se incluye un informe elaborado por Juan Carlos García Amezaga, referido a la evolución de la recaudación 2012 en el País Vasco al cierre del mes de mayo.

La revista cierra con el acceso a la dirección donde se encuentra el habitual compendio de la normativa tributaria publicada en los boletines oficiales de los tres Territorios Históricos, del País Vasco, de la Comunidad Foral de Navarra y del Estado, con la posibilidad de acceder al texto completo de cada una de estas normas.

ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE EL 1/01/2012 AL 30/06/2012.

PRIMERO. B.O.T.H.A. nº 3 de 9-1-12 (IVA)
NORMA: Decreto Foral 79/2011, del Consejo de Diputados de 27 de diciembre, que regula para 2012 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SUMARIO: Actualiza los índices y módulos del régimen simplificado del IVA, para el año 2012, en concordancia con la normativa estatal.

SEGUNDO. B.O.T.H.A. nº 3 de 9-1-12 (MECENAZGO)

NORMA: Decreto Foral 80/2011, del Consejo de Diputados de 27 de diciembre, que aprueba el Programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público "Vitoria-Gasteiz Capital Verde Europea 2012".

SUMARIO: Este programa además de mostrar la ciudad y sus buenas prácticas y difundir los valores del premio otorgado, busca implicar a la ciudadanía y establecer un marco de trabajo que arranque en 2012 y desarrolle una serie de acciones a lo largo de este año y los siguientes que se irán reforzando y completando, posteriormente, con nuevas actuaciones y proyectos.

TERCERO. B.O.T.H.A. nº 7 de 18-1-12 (NFGT)
NORMA: Orden Foral 765/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 28

de diciembre, de modificación de la Orden Foral 84/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 16 de febrero, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa sobre las operaciones incluidas en los libros de registro.

SUMARIO: Se aprueba un nuevo modelo 340 para adaptarlo a los cambios introducidos por el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, que establece la obligación de incluir en esta declaración determinadas operaciones que antes se debían consignar como excepción en la declaración informativa de operaciones con terceras personas.

CUARTO. B.O.T.H.A. nº 12 de 30-1-12 (IRPF, IRNR e IS)

NORMA: Orden Foral 29/2012, de 19 de enero de modificación de la Orden Foral 761/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador.

SUMARIO: El objeto de esta Orden Foral es subsanar un error en el plazo de presentación

que se recogió en la Orden 761/2011 y en las instrucciones adjuntas a la misma.

QUINTO. B.O.T.H.A. nº 14 de 3-2-12 (IRPF e IS)
NORMA: Decreto Foral 2/2012, del Consejo de Diputados de 26 de enero, de modificación de diversos tipos de retención para los años 2012 y 2013.

SUMARIO: Es objeto del presente Decreto Foral incrementar del 19 al 21 por ciento el porcentaje de retención sobre determinados rendimientos con efectos desde el día 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013.

SEXTO. B.O.T.H.A. nº 16 de 8-2-12 (IRNR, IVA e IIEE)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2012, del Consejo de Diputados de 31 de enero, que adapta a la normativa tributaria alavesa a las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria tributaria y financiera para la corrección del déficit público y otras disposiciones de carácter general.

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

SÉPTIMO. B.O.T.H.A. nº 16 de 8-2-12 (MECENAZGO)

NORMA: Decreto Foral 3/2012, del Consejo de Diputados de 31 de enero, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2012.

SUMARIO: Establece para el ejercicio 2012, una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general

OCTAVO. B.O.T.H.A. nº 22 de 22-2-12 (ITP Y AJD, ISD e IIEE)

NORMA: Decreto Foral 6/2012, del Consejo de Diputados de 14 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 a efectos de los impuestos que se citan.

NOVENO. B.O.T.H.A. nº 24 de 27-2-12 (IVA)

NORMA: Decreto Foral 7/2012, del Consejo de Diputados de 21 de febrero, que modifica el Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, que reguló las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición y del Decreto Foral 24/2004, de 23 de marzo, que aprobó el Reglamento regulador de las obligaciones de facturación y modifica diversos preceptos del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril.

SUMARIO: El presente Decreto Foral establece la pérdida de validez del número de identificación fiscal previamente asignado en determinados supuestos en que se producen duplicidades y exonera de la obligación de comunicar el número de identificación fiscal a determinadas operaciones para no residentes sin establecimiento permanente permitiéndoles acreditar su condición de no residentes, en determinados supuestos, mediante un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del país de residencia o bien mediante una declaración de residencia fiscal.

Por otra parte el presente Decreto procede a la modificación del Reglamento regulador de las obligaciones de facturación para adaptarlo al nuevo modelo de suministro eléctrico implantando por la Ley 17/2007.

DÉCIMO. B.O.T.H.A. nº 24 de 27-2-12 (IRPF, IS e IRNR)

NORMA: Decreto Foral 8/2012, del Consejo de Diputados de 21 de febrero, que modifica el Decreto Foral del Consejo 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros.

SUMARIO: El presente Decreto tiene por objeto modificar las obligaciones de información respecto de determinadas operaciones con Deuda pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda para simplificar las obligaciones de los inversores no residentes y de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

UNDÉCIMO. B.O.T.H.A. nº 24 de 27-2-12 (IVA)

NORMA: Decreto Foral 9/2012, del Consejo de Diputados de 21 de febrero, que modifica el Decreto Foral del Consejo 12/2009, de 10 de febrero, que aprobó la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro y modificación del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SUMARIO: La presente modificación tiene por objeto incluir dentro de la declaración de operaciones incluidas en los libros registro determinadas operaciones que antes se debían incluir como excepción en la declaración anual de operaciones con terceras personas.

Por otra parte, se modifica el régimen transitorio regulador de la declaración de operaciones incluidas en los libros registro, posponiendo la exigibilidad de la misma para los sujetos que no estén inscritos en el Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

DUODÉCIMO. B.O.T.H.A. nº 24 de 27-2-12 (NFGT e IVA)

NORMA: Decreto Foral 10/2012, del Consejo de Diputados de 21 de febrero, que modifica el Decreto Foral del Consejo 21/2009, de 3 de marzo, que reguló la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas.

SUMARIO: El objeto del presente Decreto Foral es modificar la declaración de operaciones con terceras personas, exonerando de presentar la misma a quienes estén obligados a presentar la declaración de operaciones en libros registro, de acuerdo con el Decreto Foral 12/2009, del Consejo de Diputados de 10 de febrero.

Asimismo, se establece que los datos declarados en la misma deberán ir desglosados por trimestres, siendo el criterio general de imputación temporal el de anotación registral de la factura o documento sustitutivo que sirva de justificante de las operaciones.

DÉCIMO TERCERO. B.O.T.H.A. nº 25 de 29-2-12 (IRNR, IVA e IIEE)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2012, del Consejo de Diputados de 21 de febrero, que adapta a la normativa tributaria alavesa las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

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

DÉCIMO CUARTO. B.O.T.H.A. nº 25 de 29-2-12 (IVA)

NORMA: Orden Foral 135/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 22 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.

DÉCIMO QUINTO. B.O.T.H.A. nº 26 de 2-3-12 (NFGT)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2012, del Consejo de Diputados de 21 de febrero, por el que se adoptan medidas de carácter general.

SUMARIO: El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene por objeto adoptar medidas en relación con el pago de las deudas, teniendo como referencia principal el mantenimiento de la actividad económica y de los puestos de trabajo.

DÉCIMO SEXTO. B.O.T.H.A. nº 34 de 21-3-12 (IRPF e IP)

NORMA: Orden Foral 200/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de marzo, de aprobación de las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2011.

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.

DÉCIMO SÉPTIMO. B.O.T.H.A. nº 35 de 23-3-12 (IIEE)

NORMA: Orden Foral 205/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, 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.

SUMARIO: La presente Orden tiene por objeto aprobar determinados modelos de Im-

puestos Especiales para adecuarlos a la normativa vigente.

DÉCIMO OCTAVO. B.O.T.H.A. nº 35 de 23-3-12 (IIEE)

NORMA: Orden Foral 207/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 15 de marzo, de regulación de la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos por las adquisiciones de gasóleo.

SUMARIO: Para hacer factible la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos a los agricultores y ganaderos es necesario establecer el procedimiento para la práctica de estas devoluciones.

Hasta ahora este procedimiento de devolución y el modelo de solicitud de devolución correspondiente se aprobaban anualmente. Por la presente Orden se da carácter permanente, tanto al procedimiento de devolución, como al modelo de solicitud de devolución que se aprueban.

DÉCIMO NOVENO. B.O.T.H.A. nº 37 de 28-3-12 (MECENAZGO)

NORMA: Decreto Foral 20/2012, del Consejo de Diputados de 20 de marzo, que modifica el Decreto Foral del Consejo 3/2012, de 31 de enero, que determinó las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2012.

SUMARIO: Se amplía la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general establecida por el Decreto Foral 3/2012.

VIGÉSIMO. B.O.T.H.A. nº 38 de 30-3-12 (ISD)

NORMA: Orden Foral 222/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 21 de marzo, de modificación de la Orden Foral 547/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 7 de octubre, por la que se aprueban los modelos 650, 651, 652, 653, 654 y 655 de autoliquidación del Impues-

to sobre Sucesiones y Donaciones y se determinan la forma y el lugar de presentación de los mismos.

SUMARIO: La Norma Foral 18/2011, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias para el año 2012 ha modificado la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, eliminando la exención establecida para el caso de donaciones y negocios jurídicos a título gratuito e "inter vivos" a favor del cónyuge, parejas de hecho -cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo-, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados, sometiendo las mismas al tipo de gravamen del 1,5 por ciento.

Dicha modificación conlleva la modificación, asimismo, de los modelos de autoliquidación citados para adaptarlos a los cambios realizados.

VIGÉSIMO PRIMERO. B.O.T.H.A. nº 40 de 4-4-12 (MECENAZGO)

NORMA: Decreto Foral 22/2012, del Consejo de Diputados de 27 de marzo, que aprueba el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales asociados al programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público "Vitoria-Gasteiz Capital Verde Europea 2012".

SUMARIO: El presente Decreto tiene por objeto establecer un procedimiento para la aplicación y reconocimiento de los beneficios fiscales establecidos en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo para los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que son de aplicación al programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público "Vitoria-Gasteiz Capital Verde Europea 2012".

VIGÉSIMO SEGUNDO. B.O.T.H.A. nº 50 de 2-5-12, Suplemento (IVTNU)

NORMA: Norma Foral 7/2012, de 23 de abril, de modificación de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

SUMARIO: En las transmisiones de terrenos como consecuencia de la ejecución hipotecaria de la vivienda habitual, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la persona física o jurídica, que adquiera el terreno.

VIGÉSIMO TERCERO. B.O.T.H.A. nº 62 de 30-5-12 (IVA e IIEE)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2012, del Consejo de Diputados de 22 de mayo, que adapta a la normativa tributaria alavesa diversas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales.

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

VIGÉSIMO CUARTO. B.O.T.H.A. nº 65 de 6-6-12 (IRNR)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2012, del Consejo de Diputados de 29 de mayo, que adapta a la normativa tributaria alavesa, la modificación introducida por el Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero.

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

VIGÉSIMO QUINTO. B.O.T.H.A. nº 68 de 13-6-12 (NFGT)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2012, del Consejo de Diputados de 12 de junio, que adapta a la normativa tributaria alavesa, la modificación introducida por el

Real Decreto-Ley 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones.

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

VIGÉSIMO SEXTO B.O.T.H.A. nº 69 de 15-6-12 (IRNR e IS)

NORMA: Orden Foral 393/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 6 de junio, que aprueba 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 2011, 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 7/02/2012 AL 25/06/2012.

NORMA FORAL 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013 y otras medidas tributarias. (BOB nº 48 de 08-03-2012)

Las medidas contenidas en esta Norma Foral profundizan en la idea de la solidaridad, fijando las pautas básicas de la política fiscal y tributaria, con el propósito de contribuir a la colocación de los cimientos para el inicio de una recuperación sólida y duradera de la economía del Territorio Histórico de Bizkaia, si bien, confiados en que la reactivación económica no puede tardar, las medidas adoptadas tienen un marcado carácter coyuntural, limitando su aplicación a los ejercicios 2012 y 2013.

Además de las medidas transitorias contempladas en la presente Norma Foral y cuya aprobación tendrá un indudable efecto recaudatorio, se introducen otras medidas técnicas que básicamente tratan de corregir remisiones a normativas que han sido modificadas en el último año, dotar de una mayor congruencia al conjunto de la normativa del Impuesto o, simplemente, dar respuesta a la necesaria reforma de algunos artículos de nuestro sistema impositivo que van quedando obsoletos por el mero transcurso del tiempo.

Centrándonos en las medidas de fondo y, con ese marcado carácter temporal, por lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecta, hay que destacar que la tributación de las rentas del ahorro sufrirá un incremento, creándose un sistema de escala mediante el cual los primeros 10.000 euros continuarán tributando a un tipo fijo del 20% establecido en el año 2010, y el resto de la renta del ahorro lo hará al 22%.

Por su parte se limitan las posibilidades de reducción de la base imponible general por aportaciones a sistemas de previsión social reduciendo el umbral vigente de 8.000 a 6.000 euros anuales, en los sistemas individuales, primando el tratamiento de las contribuciones empresariales para las que se les mantiene el límite vigente.

Asimismo, se establece un novedoso límite conjunto anual de 12.000 euros para aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

Por lo que se refiere a la deducción para mayores de 65 años, se mantiene en sus importes actuales para los contribuyentes de menor capacidad económica, con bases imponibles inferiores a 30.000 euros, reduciendo paulatinamente su importe hasta su eliminación para bases imponibles superiores a 35.000 euros. En el mismo ámbito de las deducciones personales se propone el incremento en 50 euros anuales de la deducción aplicable por descendientes en el ámbito de edad entre 6 y 16 años.

También la deducción por adquisición de vivienda habitual se restringe temporalmente, para los ejercicios 2012 y 2013, ya que el límite anual de deducción se reduce de 2.160 a 1.800 euros anuales, manteniéndose fijo el porcentaje de 18% de deducción anual y el crédito fiscal de vivienda de 36.000 euros. Asimismo se limita la aplicación del porcentaje incrementado del 23% a aquellos contribuyentes menores de 30 años, en lugar de 35 como hasta ahora.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, en idéntica línea argumental a la mantenida para las personas físicas, se pretende concienciar a las grandes empresas con beneficios de que la salida de la crisis necesita un esfuerzo conjunto, estableciéndose que, en el ejercicio 2012 y 2013, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación

podrán ser compensadas, con un límite, y esta es la novedad, del 70%, con la renta positiva del periodo impositivo.

En la misma línea que la anterior medida, se limita, para los mismos contribuyentes y con idéntico ámbito temporal, la suma de las deducciones del Impuesto sobre Sociedades aplicables en el ejercicio, que no podrán exceder conjuntamente del 35 por 100 de la cuota líquida, en lugar del 45 por 100 actual.

Ambas medidas, no van a suponer para las sociedades una pérdida de la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores ni de las deducciones generadas años atrás sino que, simplemente, supone un diferimiento en su deducción.

En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y con efectos desde el día 1 de abril de 2012, se elimina la exención en las donaciones para familiares directos, pasando a tributar a un tipo único del 1,5 por 100.

Por otro lado, mediante esta Norma Foral se introducen una serie de medidas tributarias, en general de carácter técnico, que afectan tanto a los citados impuestos como a otros, y que no suponen una modificación de calado en el ordenamiento tributario, sino que se dirigen a corregir, mejorar, completar y dar coherencia al sistema tributario.

De esta forma, en el régimen especial de cooperativas, se recoge un límite en cuanto a la distribución al por menor de productos petrolíferos por parte de las cooperativas agrícolas ya que su inexistencia hasta la fecha había provocado la reacción de la Comisión Europea declarando el régimen ayuda de Estado.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y al igual que se realiza en el Impuesto sobre Sociedades, se incluye un punto de conexión en cuanto a la normativa del Impuesto sobre la Renta de no

Residentes para sujetos pasivos que operen mediante establecimiento permanente y que, operando en el País Vasco, tengan su domicilio fiscal en un Territorio Histórico y todo su volumen de operaciones en otro. Se trata de un supuesto previsto en el Concierto Económico con respecto a territorio común que, sin embargo, no estaba regulado en la distribución competencial entre los Territorios Históricos.

En cuanto a la Norma Foral de Haciendas Locales, se incluye, además de la tasa por licencia previa, una tasa para la verificación posterior del cumplimiento de los requisitos establecidos en el caso de actividades no sujetas a autorización o control previo, motivada por la Directiva de Servicios 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo que dio un plazo para adaptar la normativa a la misma.

En la Norma Foral General Tributaria, se modifica el artículo dedicado a las notificaciones para recoger la posibilidad de que la Administración tributaria pueda establecer la obligatoriedad de comunicarse con ella utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, y se incluye la posibilidad de realizar notificaciones por comparecencia de forma electrónica. Asimismo, se adecua la Norma Foral General Tributaria a los cambios introducidos en la Ley Concursal a través de la Ley 38/2011, de 10 de octubre.

Al mismo tiempo, en la Norma Foral General Tributaria, al igual que se realiza en la Norma Foral de Haciendas Locales y en la Norma Foral de Tasas y Precios Públicos, se ajusta el concepto de tasa.

Por último, recientemente se ha modificado el régimen sustantivo de las participaciones preferentes, cuyo régimen fiscal regulado en la disposición adicional primera de la Norma Foral 2/2004, de 23 de abril, había quedado desfasado, por lo que se procede a ajustar el régimen fiscal a los cambios sustantivos introducidos.

NORMA FORAL 3/2012, de 23 de mayo, por la que se modifica la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. (BOB nº 103 de 30-05-2012)

La actual situación económica de crisis provoca situaciones particularmente dramáticas y poco comunes hace unos años. Una de estas situaciones, que suele comenzar con la pérdida del empleo, es la imposibilidad de afrontar el pago de los créditos hipotecarios y como consecuencia la pérdida de la vivienda habitual.

En numerosas ocasiones, el dinero obtenido en la subasta o entrega del inmueble no es suficiente para saldar la deuda contraída, quedando la misma únicamente minorada, con el resultado de que la persona deudora, además de perder su casa, debe continuar pagando el crédito restante al acreedor hipotecario.

Este problema económico para la persona deudora se ve agravado por el hecho de que además se produce el devengo del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Este impuesto local, conocido con el nombre de plusvalía municipal, es un tributo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana cuya propiedad se transmite.

La enajenación forzosa de un inmueble derivada de su ejecución hipotecaria supone la transmisión de la propiedad del mismo a favor del adjudicatario y, por tanto, la obligación de pagar el impuesto.

En concreto, la Norma Foral del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana establece como sujeto pasivo a la persona que transmite el terreno sobre el que se asienta la vivienda.

La normativa foral no puede ser ajena a la realidad económica y social en la que se aplica y debe establecer medidas de protección para aquellos colectivos a los que la crisis está afectando con mayor crudeza.

Por todo lo anterior, la presente Norma Foral tiene por objeto regular el supuesto relativo a las transmisiones de terrenos como consecuencia de la ejecución hipotecaria de la vivienda habitual, estableciendo expresamente que tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona o entidad que adquiera el terreno, resultando ser la obligada al pago del impuesto, en la práctica y en la mayor parte de las ocasiones, la entidad bancaria acreedora en sustitución de la persona deudora.

NORMA FORAL 4/2012, de 23 de mayo, por la que se modifica la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del impuesto sobre bienes inmuebles. (BOB nº 103 de 30-05-2012)

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, regulado en la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en cualquier término municipal del Territorio Histórico de Bizkaia.

Este impuesto local es un tributo de exacción obligatoria y está considerado como la piedra angular del sistema tributario local ya que constituye la principal fuente recaudatoria de los ayuntamientos.

Ahora bien, la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles no se puede entender sin el catastro inmobiliario. El catastro inmobiliario foral se configura como un inventario y regis-

tro de la propiedad territorial urbana y rústica del Territorio Histórico de Bizkaia, cuya formación, mantenimiento y revisión es una competencia exclusiva de la Diputación Foral, sin perjuicio de las delegaciones de funciones y convenios de colaboración que puedan suscribirse con los entes locales.

Los valores catastrales, base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se fijan a partir de los datos obrantes en los correspondientes catastros inmobiliarios. Actualmente, la Diputación Foral está llevando a cabo un procedimiento de revisión de estos valores catastrales, operación por la cual la Administración determina el referido valor a una generalidad de inmuebles que ya lo tenían asignado previamente.

El procedimiento de revisión de los valores catastrales consta de dos fases diferenciadas: elaboración y aprobación, previa delimitación del suelo, de las ponencias de valores y asignación individualizada de los valores catastrales.

Lógicamente, dado el tiempo transcurrido desde la aprobación de las ponencias de los valores vigentes hasta ahora, los nuevos valores resultantes van a contener un importante incremento con respecto a los anteriores. Además, tanto el mercado inmobiliario como la realidad urbanística han evolucionado mucho y lo han hecho de diferente manera en nuestro territorio incluso dentro de cada municipio, por lo que la relación homogénea que los valores catastrales deben tener con el valor de mercado se ha visto totalmente desvirtuada.

No obstante, no es intención de la Diputación Foral que esta revisión catastral suponga un aumento de la presión fiscal global de los municipios del Territorio Histórico de Bizkaia, sino más bien una redistribución de la misma más ajustada a la realidad del valor de los inmuebles. Por este motivo, se modifica el artículo dedicado a los tipos de gravamen

fijándose un tipo mínimo mucho más reducido que el contenido en la normativa anterior, al objeto de compensar el incremento de los valores catastrales, y se establece un tipo máximo, lo que permite proporcionar a los Ayuntamientos, como órganos titulares y gestores del impuesto, las herramientas necesarias para gestionar sus recursos municipales.

Al mismo tiempo, se recoge la posibilidad de que los Ayuntamientos aprueben tipos diferentes según los usos, lo que supone dotar a los mismos de los medios adecuados para decidir y, por lo tanto, profundizar en la autonomía municipal.

Otra de las novedades de esta Norma Foral, intimamente ligada al procedimiento de revisión catastral, consiste en el sistema de notificación, dado que la nueva normativa establece que ésta pueda realizarse por medios electrónicos, por personación o por notificación personal y directa por medios no electrónicos.

Teniendo en cuenta el número de bienes inmuebles del Territorio Histórico de Bizkaia, próximo al millón y medio, y el elevado coste económico de las notificaciones personales, sistema tradicionalmente utilizado por la Administración, no se puede, en aras de un empleo eficiente de los recursos públicos, pretender generalizar este sistema. Por este motivo, si bien en algunos casos se seguirá empleando la notificación personal, ésta se alternará con la notificación de los valores catastrales mediante personación en la que se determinará un plazo para la retirada de las notificaciones que no podrá ser inferior a veinte días naturales, a contar desde el siguiente al de la publicación del correspondiente anuncio en el «Boletín Oficial de Bizkaia», en el «Boletín Oficial del Estado» y en los principales periódicos. Transcurrido el plazo fijado para la retirada de la notificación, si ésta no se hubiera retirado, los nuevos valores catastrales se entenderán como notificados a todos los efectos.

Asimismo, en aras a mantener el principio de seguridad jurídica que debe regir toda actuación de la Administración y a garantizar los derechos de los contribuyentes, los valores catastrales se podrán recurrir, en el caso de recibos de cobro periódico, durante el periodo voluntario de pago del impuesto o durante el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de finalización de aquél y, cuando se trate de liquidaciones practicadas por la Administración, durante el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de aquéllas.

Por último hay que destacar que la normativa permite que en aquellos términos municipales en los que el procedimiento de revisión catastral en curso no finalice en los plazos previstos y, por tanto, los nuevos valores catastrales no entren en vigor el 1 de enero de 2013, los ayuntamientos apliquen los tipos vigentes el día 1 de enero de 2012.

Asimismo, ante la posibilidad de la entrada en vigor el 1 de enero de 2013 de los nuevos valores catastrales sin que se hayan aprobado nuevos tipos de gravamen por algunos Ayuntamientos y en aras a reforzar su suficiencia financiera, la Disposición Transitoria Segunda determina la aplicación automática de una fórmula para la obtención de un tipo, que garantice una cuota líquida global del IBI similar a la obtenida en el ejercicio anterior en esos municipios.

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2012, de 12 de junio, por el que se autoriza la cesión de información en materia tributaria para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud. (BOB nº 114 de 14-06-2012)

La aprobación del Real Decreto-Ley 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones, ha modificado, con efectos desde el próximo día 1 de

julio de 2012, la forma de financiación de las prestaciones farmacéuticas del Sistema Nacional de Salud, haciendo depender el porcentaje de pago de cada beneficiario de la base liquidable de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El sistema elegido para ello es el de facilitar los datos del Impuesto necesarios para determinar el porcentaje de aportación al Instituto Nacional de la Seguridad Social, que es la entidad que se encarga de la gestión de las prestaciones del Sistema.

El presente Decreto Foral Normativo tiene por objeto la modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, de forma que se contemple en la misma la cesión de los datos que reflejan el nivel de renta de las personas contribuyentes de Bizkaia al Instituto Nacional de la Seguridad Social para una correcta determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 50/2012, de 20 de marzo, por el que se regulan las notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos del Departamento de Hacienda y Finanzas. (BOB nº 59 de 23-03-2012)

La incorporación de las tecnologías de la información y la comunicación a las relaciones tributarias entre los contribuyentes y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia ha sido imparable en los últimos años. Hasta hace poco más de una década resultaba impensable que la práctica totalidad de las actuaciones con trascendencia tributaria tales como la presentación de autoliquidaciones, el pago de impuestos o la presentación de recursos se pudiesen realizar de forma electrónica.

Hoy en día, las ventajas que aportan las nuevas tecnologías resultan indudables tanto para el contribuyente como para la adminis-

tración tributaria y estas mejoras deben trasladarse al campo de las notificaciones y comunicaciones tributarias, partiendo del principio de que la utilización del medio electrónico en las notificaciones no altera, en ningún caso, el propio concepto de notificación, esto es, la finalidad es independiente del tipo de medio utilizado, electrónico o no electrónico.

Hay que tener en cuenta que las notificaciones constituyen uno de los ejes alrededor de los que giran los procedimientos tributarios y suele ser objeto de gran conflictividad, que puede verse reducida con el nuevo sistema, al mismo tiempo que la incorporación de las notificaciones por medios electrónicos permitirá la aceleración de los procedimientos tributarios y una considerable reducción de costes.

Esta celeridad y ahorro económico no mermarán, en ningún caso, los derechos de los contribuyentes ni sus garantías jurídicas, todo lo contrario, el nuevo sistema de notificación aportará ventajas a los contribuyentes dado que se trata de un sistema más cómodo y flexible que simplificará para el obligado tributario el acceso y conocimiento del estado de tramitación de los procedimientos. Además, el nuevo sistema de notificaciones y comunicaciones electrónicas resulta plenamente compatible, con los principios de transparencia y objetividad que debe regir toda actuación administrativa.

Por otra parte, el presente Decreto Foral no sólo regula, con carácter general, las notificaciones o comunicaciones electrónicas sino que también establece los contribuyentes que, de forma obligatoria, deben recibir las notificaciones por este medio. Así, el artículo 107 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en su redacción dada por la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013, y otras medidas tributarias, establece

que la Administración tributaria podrá establecer la obligatoriedad de comunicarse con ella utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

En concreto, la obligatoriedad para recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos se limita, por el momento, a las personas y entidades que estuvieran inscritas en el Registro de grandes empresas y en el Registro de devolución mensual, contribuyentes que ya están hoy obligados a presentar telemáticamente sus declaraciones tributarias por lo que cuentan con la capacidad necesaria y los medios técnicos precisos.

Ahora bien, hay que destacar que esta obligatoriedad no es inmediata, es decir, aunque nace con el mero hecho de estar inscrito en dichos registros, es necesario que la Administración tributaria notifique a dichos contribuyentes su inclusión en el sistema de notificación electrónica para que esta obligación sea efectiva. Lógicamente, las personas y entidades que en la fecha de entrada en vigor del presente Decreto ya estaban inscritas en estos Registros también deberán ser notificadas.

Por otra parte, un nuevo sistema de notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos no puede ser rígido, motivo por el cual la normativa prevé una serie de supuestos en los que se permite que dichas notificaciones y comunicaciones se realicen por medios no electrónicos. Tal posibilidad responde fundamentalmente a la opción elegida por el interesado que ha comparecido de forma espontánea en las oficinas administrativas o a razones de eficacia de la actuación administrativa.

Asimismo, la regulación establece otra serie de supuestos en los que en ningún caso se permite que se efectúen las notificaciones y comunicaciones en la sede electrónica, citando en concreto cuando razones técnicas impidan la conversión en formato electrónico, cuando deban practicarse mediante personación u otra forma no electrónica por imposición de la normativa específica, o cuando se trate de procedimientos electrónicos que tienen una regulación específica.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 83/2012, de 24 de abril, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. (BOB nº 87 de 8-05-2012)

El artículo 55.1 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, establece que el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria, entre otros medios, mediante la capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la normativa de cada tributo señale, la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, los precios medios en el mercado, las cotizaciones en mercados o cualquier otro medio que se determine en la Norma Foral de cada tributo.

Actualmente, el Decreto Foral 188/2006, de 28 de noviembre, por el que se aprueban las Normas Técnicas de Valoración para la obtención del valor mínimo atribuible de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, recoge el sistema de cálculo referidos a los usos de vivienda, garaje, trastero, oficina, industria y comercio, mientras que el Decreto Foral 86/1990, de 26 de junio, que aprueba las Normas Técnicas de Valoración y el cuadro técnico de valores para la determinación objetiva del valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, así como las

normas básicas utilizables en la comprobación de valores, regula las normas para solares y los denominados «otros usos».

Dada la antigüedad de la normativa y las constantes modificaciones realizadas que impiden conocer con facilidad la regulación vigente, el presente Decreto Foral tiene por finalidad unificar y actualizar el procedimiento para la valoración de los bienes inmuebles urbanos. No obstante, la nueva normativa persigue un objetivo más ambicioso ya que, partiendo del concepto del Valor Probable de Mercado, las nuevas Normas Técnicas de Valoración se podrán utilizar para calcular el Valor Mínimo Atribuible, el Valor Catastral, como medio de comprobación de valores y base para la realización de dictámenes periciales y, en su caso, para otras valoraciones con efectos fiscales.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 94/2012, de 15 de mayo, por el que se modifican diversos reglamentos tributarios. (BOB nº 97 de 22-05-2012)

El presente Decreto Foral tiene por objeto adaptar los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de modo que queden reflejadas en los mismos las modificaciones efectuadas en estos impuestos por la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013 y otras medidas tributarias.

Las modificaciones más importantes se producen en el tratamiento fiscal de los excesos de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social que no hayan sido objeto de reducción en la base imponible del Impuesto, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; mientras que en el Impuesto sobre Sociedades, se concretan las normas para la deducción por creación de empleo.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, destaca el traslado al Reglamento de las acumulaciones de sucesiones y donaciones, ya incluidas en la Norma Foral del Impuesto.

Por último, se incluye en el Reglamento de gestión de los tributos la posibilidad de incorporar a los expedientes la referencia a la sede electrónica donde se publican los anuncios, además de, como hasta ahora, al boletín oficial correspondiente.

ORDEN FORAL 527/2012, de 5 de marzo, por la que se aprueba la declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la excepción de comunicar el número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito. (BOB nº 49 de 09-03-2012)

El Decreto Foral 195/2011, de 13 de diciembre, modificó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, con el objeto de simplificar las obligaciones tributarias de los inversores no residentes cuando inviertan en valores, de manera que no tengan obligación de obtener un número de identificación fiscal, siendo sustituido este método de control por otros mecanismos alternativos.

En concreto, el Decreto Foral 195/2011, introdujo modificaciones en las letras b) y f) del apartado 2 del artículo 37, «Utilización del número de identificación fiscal en operaciones con trascendencia tributaria», y en el apartado 10 del artículo 38, «Utilización del número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito», y añadió un nuevo apartado 12 al citado artículo 38.

Así, de acuerdo con el mencionado apartado 12 del artículo 38, la condición de no residente, a los exclusivos efectos previstos en los supuestos a que se refieren los apartados 2, 10 y 11 de dicho artículo, podrá acreditarse

ante la entidad que corresponda a través de un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del país de residencia o bien mediante una declaración de residencia fiscal ajustada al modelo y condiciones que se apruebe por la Administración tributaria, dándose cumplimiento, a través de la presente Orden Foral, a la previsión de aprobación de la declaración de residencia fiscal mencionada.

ORDEN FORAL 528/2012, de 5 de marzo, por la que se aprueba la declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener sobre los rendimientos de las cuentas de no residentes. (BOB nº 49 de 09-03-2012)

La Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece en la letra e) del apartado 1 de su artículo 13, que estarán exentos los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por este Impuesto, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente, por el Banco de España o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior. De acuerdo a lo establecido en el artículo 30 de la misma Norma Foral, no procederá practicar retención sobre dichos rendimientos por tratarse de rentas exentas.

Es objeto de la presente Orden Foral el aprobar un modelo de declaración de residencia fiscal para que los contribuyentes mencionados en el párrafo anterior acrediten su condición de no residente ante las citadas entidades a efectos de aplicar la excepción a la obligación de retener sobre los rendimientos de las cuentas de no residentes. El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 391, autoliquidación final del Impuesto sobre el Valor Añadido, para los sujetos pasivos que tributen exclusivamente en régimen simplificado o,

conjuntamente, en el régimen general y en el régimen simplificado.

ORDEN FORAL 617/2012, de 16 de marzo, por la que se aprueba el modelo R-1 «Documento normalizado de representación». (BOB nº 58 de 22-03-2012)

Por medio de la Orden Foral 1.782/2005, de 12 de julio, se aprobó el modelo R-1 «Documento normalizado de representación», con objeto de que los obligados tributarios con capacidad de obrar pudieran actuar voluntariamente ante la Hacienda Foral de Bizkaia por medio de representante mediante un documento estandarizado.

Con posterioridad, por medio de la Disposición Adicional de la Orden Foral 1.717/2007, de 21 de junio, que aprobó el modelo 576, de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se amplió el catálogo de funciones del modelo R-1, pudiéndose por medio del mismo solicitar cambios en el domicilio fiscal y/o en el domicilio a efectos de notificaciones.

El nuevo modelo R-1 aprobado mediante la presente Orden Foral tiene por objeto trasladar al mismo una serie de modificaciones, como la implantación de un nuevo sistema de solicitud de cambios en el domicilio fiscal o en el domicilio a efectos de notificaciones, la imposibilidad de la utilización del modelo R-1 para obtener propuestas de Rentanet Etxean y claves de datos fiscales, y la no obligatoriedad de aportar copia del NIF de la persona representante, cuando ya figure identificada en las bases de datos de la Hacienda Foral de Bizkaia.

ORDEN FORAL 725/2012, de 27 de marzo, por la que se aprueban los modelos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2011. (BOB nº 64 de 30-03-2012)

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia aborda la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2011.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por medio de la Norma Foral 4/2010, por la que se aprobaron medidas tributarias para 2011, se actualizó la tarifa impositiva y se elevaron las cuantías de la reducción por tributación conjunta, de la deducción general y de las deducciones personales y familiares, todo ello para adecuar el Impuesto al efecto que el alza de los precios produjo en las economías domésticas.

Por otra parte, la gran novedad normativa es sin duda la recuperación, con carácter transitorio para los periodos impositivos 2011 y 2012, del Impuesto sobre el Patrimonio. El nuevo impuesto, que mantiene la estructura formal y material del derogado, eleva hasta 800.000 euros la reducción de la base imponible en concepto de mínimo exento e incrementa la exención por vivienda habitual a un importe de 400.000 euros, limitando de esta manera su aplicación a un reducido número de contribuyentes.

Tanto la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como la Norma Foral 4/2011, de 28 de diciembre, por la que se establece el Impuesto sobre el Patrimonio para 2011 y 2012, habilitan al diputado foral de Hacienda y Finanzas para aprobar los modelos de autoliquidación y establecer la forma y plazos de presentación. En uso de dicha habilitación, la presente Orden Foral tiene por objeto exclusivo la aprobación de los modelos de autoliquidación de los Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2011.

ORDEN FORAL 852/2012, de 16 de abril, por la que se aprueba el modelo IDP de denuncia pública en materia tributaria. (BOB nº 77 de 23-04-2012)

Uno de los principales objetivos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia es la lucha contra el fraude fiscal, como muestra más patente de la insolidaridad de unos pocos con evidentes perjuicios para el bien común de todos los ciudadanos de Bizkaia.

Uno de los ejes programáticos, por tanto, de la labor del Departamento lo constituye el diseño y aplicación de una eficaz política de lucha contra el fraude fiscal que debe perseguir tanto la concienciación de los ciudadanos en esta materia como la persecución de las conductas fraudulentas, con un marcado carácter disuasorio para la labor de los órganos de gestión tributaria, inspección y recaudación en este ámbito.

Han sido diversas las medidas organizativas, de modificación normativa y de adaptación operativa que se han acometido en los últimos años para profundizar en la labor de lucha contra el fraude fiscal, entre las que se pueden citar la incorporación pionera en nuestro ámbito de técnicas de Auditoría Informática para la detección y persecución del fraude, el énfasis que se ha puesto en el descubrimiento de entramados para la ocultación de activos de cara a eludir el pago de las responsabilidades tributarias o la coordinación de la actuación de los diferentes órganos de la Administración tributaria para tratar de conseguir la detección y regularización en los diferentes Impuestos de las conductas fraudulentas.

Además, en este ámbito, destaca por su importancia el papel que corresponde desempeñar al conjunto de los ciudadanos en la labor diaria de lucha contra el fraude, tanto por el componente cultural y de concienciación social que implica una conciencia tribu-

taria avanzada, como por el rol de suministro de información que pueden desempeñar los ciudadanos para poner en conocimiento de la Administración tributaria los extremos que ésta pudiera desconocer y que pueden llevar a que todos contribuyan conforme a su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos.

Desde esta perspectiva, la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, desde su creación en el año 2009, viene haciendo especial hincapié en la importancia del pilar educativo y de concienciación social como uno de los elementos que en el largo plazo deben afianzar una sociedad moderna y avanzada en el ámbito fiscal.

El artículo 112 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, dispone que, mediante la denuncia pública, se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. Recibida una denuncia, se remitirá al órgano competente para realizar las actuaciones que pudieran proceder.

A continuación, se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y éstos son desconocidos para la Administración tributaria.

Asimismo, el citado precepto establece que no se considerará al denunciante interesado en las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la denuncia ni se le informará del resultado de las mismas. Tampoco estará legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de dichas actuaciones.

Esta regulación entronca con el papel que los ciudadanos deben desempeñar en la tarea de conseguir que cada uno pague los impuestos que le corresponden puesto que la realización efectiva de este principio es la única que permite que los niveles de solidaridad inter e intrageneracionales en los que se basa nuestro Estado del Bienestar puedan sostenerse con base en el necesario parámetro de justicia social y redistributiva, pero sin implicar una innecesaria modificación del equilibrio de derechos y obligaciones que incumben a los contribuyentes y a la Administración tributaria. Nuestro Sistema Tributario viene reconociendo desde hace mucho tiempo la figura de la denuncia pública y, de hecho, se vienen presentando cientos de ellas todos los años, que son debidamente analizadas por los órganos encargados de coordinar y preparar las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal, y en los supuestos más graves incluso implican la inclusión en el Plan de Inspección de los obligados tributarios denunciados cuando los indicios puestos de manifiesto ante la Administración tributaria presentan unos contornos de verosimilitud sobre la existencia de fraude fiscal razonables.

Aunque ha venido funcionando razonablemente bien la figura de la denuncia pública en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, es cierto que dado el grado de formalización alcanzado por nuestro Sistema Tributario, se hace preciso formalizar un instrumento para que los ciudadanos puedan poner en conocimiento de la Administración tributaria los hechos que entiendan que puedan suponer el incumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte de otros contribuyentes, de forma que se garantice una coherencia suficiente a las denuncias recibidas y se produzca una tramitación más rápida y eficiente de las mismas.

El apartado 3 del artículo 96 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia dispone

que la Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios.

El objeto de la presente Orden Foral es, por tanto, en ejecución de la habilitación contenida en el precepto transcrito, la aprobación de un modelo de impreso que permita una cierta uniformidad de las denuncias recibidas, facilitando con ello tanto su posterior tratamiento como la maximización de la eficacia de la información suministrada en la planificación y desarrollo de las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal.

ORDEN FORAL 1345/2012, de 18 de junio, por la que se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011. (BOB nº 121 de 25-06-2012)

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, dispo-

ne 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 2011.

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 2011, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

NORMA FORAL 2/2012, de 14 de mayo, de modificación de la Norma Foral 6/1989, de 5 de julio, reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La situación de crisis económica y financiera a nivel mundial, a la que el Territorio guipuzcoano no es ajeno, trae como consecuencia que las instituciones, y en este caso la Diputación Foral Gipuzkoa, tomen medidas que contribuyan a paliar en la medida de lo posible los efectos no deseados que para los ciudadanos trae consigo.

La normativa foral puede y debe adaptarse, consecuentemente, para favorecer en todo caso a las situaciones de debilidad en las que el contribuyente se vea inmerso como consecuencia de una normativa que, dictada en circunstancias socio-económicas de etapas anteriores, es hoy en día poco adecuada.

Una de las consecuencias de la crisis, sobreenvenida, —no debemos olvidarlo— inmediatamente a continuación de la llamada burbuja inmobiliaria, es que cada vez con más frecuencia sean habituales los casos de desahucios por no poder hacer frente al pago de la hipoteca. En muchos casos, además, la entrega de la vivienda resulta insuficiente para liberar del pago a la persona deudora, que debe de esta manera continuar haciendo frente a una parte de la deuda y además la persona que sufre la pérdida de su vivienda debe liquidar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Desde diversas instancias de la sociedad se ha venido sugiriendo la posibilidad de la modificación de la normativa vigente en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para aquellas personas que pierdan su vi-

vienda habitual por un proceso de expropiación por desahucio que evite el pago del impuesto municipal sobre la plusvalía.

La Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, Reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa, establece para los municipios guipuzcoanos, la posibilidad de establecer y exigir el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. La regulación de dicho impuesto se establece en la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que en su artículo 3 determina como sujeto pasivo en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, al transmitente del terreno o a la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

La modificación tiene por objeto extender la condición de sustituto del contribuyente al adquirente del terreno en los casos en que el contribuyente sea una entidad no residente en España que no esté obligado a nombrar representante, o estándolo, éste no responda solidariamente de la deuda tributaria. Así mismo, como se ha anticipado líneas más atrás, se extiende la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente a la persona física o jurídica, o a la entidad a la que se refiere el apartado 3 del artículo 35 de la Norma Foral General Tributaria, que adquiera el terreno en las transmisiones de terrenos como consecuencia de la ejecución hipotecaria de la vivienda habitual.

Así mismo, se incluye otro supuesto para que tenga consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiera el inmueble, para extender esta posibilidad a la dación en pago de su vivienda prevista en el Real Decreto Ley 6/2012, de 9 de marzo.

Por último, aunque se trata de modificar una norma distinta a la Norma Foral sobre el

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se procede a incluir la exención de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados, para las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se realicen al amparo de las medidas de protección de deudores hipotecarios sin recursos, contempladas en el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, pues con ellas también se pretende proteger a deudores hipotecarios sin recursos.

DECRETO FORAL-NORMA 1/2012, de 24 de enero, por el que se introducen modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales.

Diversas disposiciones aprobadas en territorio común introducen modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales.

Concretamente, el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, introduce modificaciones en algunos de los tipos de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, además de prorrogar hasta el 31 de diciembre de 2012 la aplicación del tipo reducido del 4% en el Impuesto sobre el Valor Añadido para la entrega de viviendas. Al mismo tiempo, se modifica el tipo de devolución aplicable al gasóleo de uso profesional en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Por otra parte, la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, y la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, contienen modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Aña-

dido que resulta obligado recoger en el ordenamiento tributario de Gipuzkoa.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en los artículos 21, 26 y 33 la concertación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales, respectivamente, en los que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, excepción hecha en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, a los que les será de aplicación la normativa autónoma del Impuesto sobre Sociedades.

Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa las modificaciones incluidas en las referidas Leyes.

DECRETO FORAL 2/2012, de 24 de enero, por el que se modifican para los años 2012 y 2013 determinados tipos de retención e ingreso a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades.

Mediante Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, se han introducido en el ordenamiento tributario de territorio común determinadas medidas de carácter temporal (desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013), entre las que se encuentra la elevación, con carácter general, de los tipos de retención tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades.

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

12/2002, de 23 de mayo, establece que en la exacción de determinadas retenciones e ingresos a cuenta, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

En consecuencia, se procede a introducir en el ordenamiento tributario guipuzcoano la modificación referida en cumplimiento de lo dispuesto en el Concierto Económico.

En los citados impuestos, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades, el tipo aplicable se eleva al 21%, hasta el 31 de diciembre de 2013.

El apartado 1 del artículo 109 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece que el importe de la retención será el resultado de aplicar a la cuantía íntegra que se satisfaga el porcentaje que reglamentariamente se establezca.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 130 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, establece que existirá obligación de retener o efectuar el ingreso a cuenta en la cantidad que se determine reglamentariamente.

DECRETO FORAL 4/2012, de 21 de febrero, por el que se modifican determinadas retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

Mediante Decreto Foral 2/2012, de 24 de enero, por el que se modifican para los años 2012 y 2013 determinados tipos de retención e ingreso a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades, se han elevado los tipos de retención e ingreso a cuenta aplicables a los rendimientos del capital mobiliario y a los premios.

Dichas modificaciones están motivadas por lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que establece que en la exacción de las referidas retenciones e ingresos a cuenta, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

En el presente Decreto Foral se aborda la modificación de las retenciones e ingresos a cuenta aplicables tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades, a los rendimientos y rentas sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, y a los rendimientos o rentas procedentes de arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles, así como las retenciones e ingresos a cuenta aplicables, en el Impuesto sobre Sociedades, sobre las contraprestaciones obtenidas como consecuencia de la atribución de cargos de administrador o consejero de otras sociedades. En tales rentas, el tipo aplicable se eleva al 21%, con efectos desde 1 de marzo de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013.

Además, se procede a corregir las remisiones normativas en el artículo 53 del Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que por estar hechas a la normativa anterior del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pueden inducir a confusión.

El apartado 1 del artículo 109 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece que el importe de la retención será el resultado de aplicar a la cuantía íntegra que se satisfaga el porcentaje que reglamentariamente se establezca.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 130 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, establece que existirá obligación de retener o efectuar el ingreso a cuenta en la cantidad que se determine reglamentariamente.

Por último, tanto la disposición final segunda de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, como la disposición final quinta de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, habilitan a la Diputación Foral de Gipuzkoa a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo de las citadas normas forales.

ORDEN FORAL 287/2012, de 2 de abril, por la que se aprueba el modelo 030 de declaración de alta en el censo de obligados tributarios y de modificación del domicilio, de datos personales y de contacto.

El Decreto Foral 64/2008, de 15 de julio, por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal, establece en su artículo 2.1 que el Censo de Obligados Tributarios estará formado por la totalidad de las personas o entidades que deban tener un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria de acuerdo con lo establecido en el citado Decreto Foral.

Existe otro motivo que aconseja la aprobación de un formulario o modelo tributario de declaración para la recogida de los datos anteriormente referidos, y tiene como fundamento lo previsto en el artículo 92.1.I) de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria y en el apartado 3 del artículo 21 del Decreto Foral 23/2010, de 28 de septiembre, por el que se regula la utilización de medios electrónicos en el ámbito de la Administración Foral. En particular, la Norma Foral 2/2005 establece que los datos, informes y 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 las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

Por su parte, el Decreto Foral 23/2010 dispone que la Administración Foral podrá utilizar los datos personales y los de contacto facilitados con ocasión de una relación electrónica para crear, alimentar y mantener actualizado un registro único de datos de los ciudadanos con la finalidad exclusiva de impulsar la proactividad de la administración en la cumplimentación de formularios, y en general, en la prestación de servicios personalizados. En todo caso, se recabará con carácter previo el consentimiento expreso de la persona titular de los datos y dicho registro deberá cumplir el resto de garantías y requisitos exigidos por la legislación vigente en materia de protección de datos personales.

Pues bien, la Diputación Foral de Gipuzkoa requiere para la mejora de sus procesos administrativos y, en particular, para la implantación de la Administración electrónica, contar con una base de datos de personas y entidades guipuzcoanas que contenga, cuando menos, los datos de identidad y de comunicación necesarios que permitan la tramitación electrónica de los procedimientos administrativos. A fin de configurar dicha base de datos, la Administración Foral se ve en la necesidad de recurrir al Censo de Obligados Tributarios como fuente de suministro de la información requerida. Ello exige, como indica el artículo 92 de la Norma Foral General Tributaria, contar con la autorización de las personas y entidades interesadas para la cesión de los referidos datos.

A tales efectos, el modelo 030 que es objeto de aprobación en la presente Orden Foral recoge, conjuntamente con los modelos 036, 109 y en la autoliquidación telemática del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo 2011, que también lo recogerán, una casilla habilitando la cesión de los datos personales y de contacto indicados en el mismo a la

Diputación Foral de Gipuzkoa, para su utilización en el desarrollo de sus funciones como Administración pública.

Orden Foral 365/2012, de 26 de abril, por la que se aprueba el plan de comprobación tributaria para el año 2012.

El inicio de una nueva legislatura ha traído consigo la necesidad de dotar al Departamento de Hacienda y Finanzas de un nuevo plan de gestión integral 2011-2015, cuyas principales líneas estratégicas se presentan ahora, aprovechando la elaboración de este plan de comprobación tributaria para el año 2012, dado que, como no podría ser de otra forma, gran parte de las medidas propuestas se adoptarán sin más dilación a lo largo del presente ejercicio.

El Departamento se ha marcado como misión estratégica gestionar con eficiencia la recaudación de las contribuciones ciudadanas y fiscalizar el gasto público con el fin de lograr el bienestar social, la distribución equitativa de la riqueza y la promoción económica, manteniendo el equilibrio presupuestario, con una eficiente y saneada gestión de las finanzas públicas, así como elaborar reformas tributarias siguiendo los criterios de equidad y progresividad, de manera que se garantice el sostenimiento de los servicios públicos.

La Hacienda Foral ha de velar asimismo por la aplicación efectiva del sistema tributario, de manera que la ciudadanía cumpla con sus obligaciones, adoptando, en caso con-

trario, las medidas oportunas contra el fraude fiscal.

Combatir decididamente el fraude fiscal significa avanzar en la igualdad de todos los ciudadanos ante las normas tributarias, atajar la competencia desleal de los defraudadores frente a los cumplidores y obtener una muy importante cantidad de recursos públicos, recursos que, en concreto, sostienen las políticas de redistribución igualitaria de la riqueza y son indispensables para una salida solidaria de la crisis.

En este sentido, uno de los principales retos estratégicos del Departamento será la desaparición de las condiciones sociales que justifican el fraude, socializando el debate fiscal y promoviendo el cumplimiento voluntario de las obligaciones. En definitiva, en un contexto de crisis económica y social como el actual, Hacienda Foral de Gipuzkoa afrontará con renovada convicción y rotundidad la adopción de una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude, de tolerancia cero, que responda al principio de justicia fiscal.

Fruto de esta reflexión, el Departamento de Hacienda y Finanzas adoptará, entre otras, las siguientes medidas novedosas:

- a) Propuesta de aprobación a las Juntas Generales de una Norma Foral para la creación de un «censo» de contribuyentes con indicios objetivos de riesgo de uso interno y restringido.
- b) Control de grandes empresas, así como seguimiento permanente a los grandes deudores.
- c) Generación y/o mejora de los canales continuos de comunicación entre los servicios de Inspección, Gestión y Recaudación, implementando protocolos de actuación coordinada entre los mismos.

- d) Especial esfuerzo para aflorar rentas empresariales y profesionales, con el fin de adecuarlas a la realidad, eliminando la actual distorsión existente en su comparación con las rentas del trabajo.
- e) Impulsar la adopción de medidas cautelares previas a la liquidación.
- f) Potenciar el trabajo de calle y el embargo de efectivo en los establecimientos.
- g) Adecuación de la estructura orgánica del Departamento, con el objetivo de lograr una utilización más eficiente de todos los recursos disponibles.

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (ENERO - JULIO 2012)

I. INTRODUCCIÓN

- 1.1 Plan Nacional de Reformas y recomendaciones de la Comisión Europea
- 1.2 Foro de la Fiscalidad (Brussels Tax Forum 2012)
- 1.3 Trabajos de la Presidencia danesa del Consejo de la UE

II. FISCALIDAD DEL AHORRO Y OBSTÁCULOS TRANSFRONTERIZOS

- 2.1 Informe de la Comisión al Consejo sobre los resultados de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro
- 2.2 Medidas fiscales para los trabajadores transfronterizos
- 2.3 Obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE

III. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

- 3.1 Avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS)
- 3.2 Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (refundición)

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- 4.1 Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los

sujetos pasivos no establecidos que presen servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos

4.2 Conclusiones del Consejo sobre el futuro del IVA

4.3 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos

V. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

5.1 Impuesto sobre las transacciones financieras

VI. IMPUESTOS ESPECIALES

6.1 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

6.2 Adopción de la propuesta de Reglamento del Consejo sobre cooperación administrativa en materia de impuestos especiales

6.3 Impuesto sobre la electricidad - Suecia

VII. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

7.1 Evasión del IVA

7.2 Resolución del Parlamento Europeo sobre la necesidad de adoptar medidas concretas para combatir el fraude y la evasión fiscales

7.3 La doble imposición en el mercado único

7.4 Programa FISCUS para incrementar la coordinación de las administraciones a partir del 2014

VIII. PROCEDIMIENTOS

8.1 La Comisión solicita a España que modifique sus normas sobre los impuestos especiales

IX. PUBLICACIONES

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Plan Nacional de Reformas y recomendaciones de la Comisión Europea

Europa 2020 es la estrategia de crecimiento de la Unión Europea para la próxima década, cuya finalidad no es solo superar la crisis, sino también subsanar los defectos del modelo de crecimiento europeo y crear las condiciones propicias para un tipo de crecimiento inteligente, sostenible e integrador.

La estrategia Europa 2020 trata de lograr un crecimiento inteligente, a través de inversiones más eficaces en educación, investigación e innovación; sostenible, gracias al impulso decidido a una economía baja en carbono y a una industria competitiva; e integrador, que ponga el acento en la creación de empleo y la reducción de la pobreza. La estrategia se centra en cinco objetivos en las áreas de empleo, investigación, educación, reducción de la pobreza y cambio climático y energía, que se detallan más adelante.

El éxito de Europa 2020 depende en gran medida de las nuevas estructuras y procesos de gobernanza que la UE ha venido estableciendo desde 2010. Uno de los más importantes es el Semestre Europeo, el ciclo anual de coordinación de políticas económicas en el que intervienen las orientaciones políticas de la Comisión Europea y del Consejo, los compromisos de reforma de los Estados miembros y las recomendaciones específicas para cada país, elaboradas por la Comisión y apro-

badas al más alto nivel por los dirigentes de los Estados miembros en el Consejo Europeo. A continuación, los países deben tener en cuenta estas recomendaciones en sus políticas y presupuestos.

Para garantizar que la estrategia Europa 2020 surta efecto, se ha creado un sistema de gobernanza económica para coordinar las medidas políticas entre la UE y las administraciones nacionales.

La crisis ha dejado al descubierto en muchos países europeos problemas fundamentales y tendencias insostenibles. También ha puesto de manifiesto hasta qué punto son interdependientes las economías de los países de la UE.

Según la UE, una mayor coordinación de políticas económicas contribuirá a resolver los problemas y a impulsar el crecimiento y la creación de empleo en el futuro.

La nueva gobernanza económica comunitaria se basa en tres elementos principales:

- Reforzar la agenda económica con una supervisión más estrecha por parte de la UE. Esto incluye las prioridades y los objetivos políticos acordados dentro de la Estrategia Europa 2020; los compromisos adicionales contraídos por los Estados miembros que participan en el Pacto por el Euro Plus; mayor supervisión por parte de la UE de las políticas económicas y fiscales en el marco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento mediante nuevos instrumentos para reducir los desequilibrios macroeconómicos, y un nuevo método de trabajo —el Semestre Europeo— para debatir las prioridades económicas y presupuestarias cada año en las mismas fechas.
- Salvaguardar la estabilidad de la zona del euro. En 2010, la UE reaccionó frente a la crisis de la deuda soberana creando mecanismos provisionales de apoyo a los Esta-

dos miembros, que serán sustituidos en 2013 por un mecanismo permanente, el Mecanismo Europeo de Estabilidad. Estas medidas de apoyo están supeditadas a la aplicación de programas rigurosos de consolidación fiscal y de reforma y se desarrollan en estrecha cooperación con el FMI.

- Sanear el sector financiero.

A continuación se presentan algunos aspectos principales de esta nueva gobernanza económica de la UE:

El Semestre Europeo

El Semestre Europeo es el periodo de los seis primeros meses del año en el que se coordinan las políticas presupuestarias, macroeconómicas y estructurales de los Estados miembros para permitirles tener en cuenta las consideraciones de la UE en una fase temprana de sus decisiones presupuestarias nacionales y en otros aspectos de la formulación de sus políticas económicas.

El Pacto de Estabilidad y Crecimiento

El Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) es un conjunto de normas que alienta a los Estados miembros a mantener unas finanzas públicas saneadas.

El PEC tiene dos vertientes:

- La vertiente preventiva, que pide a los Estados miembros que presenten un programa anual de estabilidad (países de la zona del euro) o de convergencia (el resto de los países), además de su Programa Nacional de Reforma. En este programa los Estados miembros indican cómo pretenden conseguir y mantener unas finanzas públicas saneadas a medio plazo. La Comisión puede entonces hacer recomendaciones políticas (en junio, dentro del Semestre Europeo) o, en caso necesario, presentar una propuesta al Consejo para que emita una advertencia rápida de déficit excesivo.

- La vertiente correctora, que regula el procedimiento de déficit excesivo (PDE). En virtud del PDE, si un Estado miembro incumple el déficit presupuestario del 3% establecido en el Tratado, el Consejo emite recomendaciones sobre la forma de resolver el problema. El incumplimiento de esas recomendaciones puede llevar a la imposición de sanciones a los países de la zona del euro.

El Pacto por el Euro Plus

Los Estados miembros de la zona del euro han acordado un programa complementario de reformas adicionales —denominado Pacto por el Euro Plus— que refleja su mayor interdependencia. Otros seis países que no forman parte de la zona del euro —Bulgaria, Dinamarca, Letonia, Lituania, Polonia y Rumanía— han optado también por suscribir este Pacto, que se centra en cuatro ámbitos: competitividad, empleo, sostenibilidad de las finanzas públicas y reforzamiento de la estabilidad financiera.

El Pacto fue aprobado por los dirigentes de la UE en marzo de 2011. Los 23 Estados miembros que lo suscribieron se comprometen a aplicar las reformas detalladas. Los cuatro Estados miembros restantes pueden sumarse si así lo desean. El Pacto está plenamente integrado en el nuevo marco de gobernanza económica y los compromisos contraídos en virtud del mismo se incluyen en los Programas Nacionales de Reforma de los Estados miembros afectados.

Sanear el sector financiero

La UE ha creado nuevas normas y nuevos organismos para prevenir los problemas con más antelación y asegurarse de que se regula y supervisa correctamente la actividad de todos los agentes financieros. Además, pretende garantizar que los bancos europeos cuenten con suficientes reservas de capital

para soportar las turbulencias que puedan amenazar al sistema financiero en el futuro.

Volviendo a la **Estrategia Europa 2020**, los cinco objetivos para la UE a alcanzar en 2020 son los siguientes:

1. Empleo: empleo para el 75% de las personas de 20 a 64 años
2. I+D: inversión del 3% del PIB de la UE en I+D
3. Cambio climático y energía:
 - emisiones de gases de efecto invernadero un 20% (o un 30% si se dan las condiciones) menores a los niveles de 1990
 - 20% de energías renovables
 - aumento del 20 % de la eficiencia energética
4. Educación
 - tasas de abandono escolar por debajo del 10%
 - al menos un 40% de las personas de 30 a 34 años de edad deberán completar estudios de nivel terciario
5. Lucha contra la pobreza y la exclusión social: reducir al menos en 20 millones el número de personas en situación o riesgo de pobreza y exclusión social

El Consejo Europeo dirige la estrategia a través de:

- la evaluación general de los avances, efectuada cada año a nivel europeo y nacional en su reunión de primavera, en la que se analiza la situación macroeconómica general y los progresos registrados en los cinco objetivos principales para toda la UE y en las iniciativas emblemáticas, así como en el Pacto por el Euro Plus

- orientaciones sobre políticas horizontales para el conjunto de la UE y la eurozona — basadas en la Encuesta Anual sobre el Crecimiento presentada por la Comisión—, que abarcan los ámbitos fiscal y macroeconómico, la reforma estructural y las políticas para impulsar el crecimiento a escala de la UE
- las recomendaciones específicas para cada país, cuya aprobación está prevista en su reunión de junio sobre la base de una propuesta de la Comisión.

La Comisión Europea:

- publica una encuesta sobre el crecimiento anual y evalúa los informes de los países y los programas de estabilidad y convergencia. El sondeo es el principal punto de partida para los debates en la reunión de primavera del Consejo Europeo.
- emite recomendaciones específicas para cada país y, en su caso, advertencias a los Estados miembros (en junio) basándose en su análisis de los informes sobre los avances en la consecución de los objetivos nacionales.

Las Administraciones estatales:

Cada año los gobiernos de los países miembros deben publicar en abril dos informes en los que expliquen las medidas que han tomado para alcanzar los objetivos nacionales de Europa 2020:

- Los programas de estabilidad¹ o de convergencia se presentan antes de que los gobiernos aprueben los presupuestos nacionales para el año siguiente.

- Los programas nacionales de reforma² se presentan al mismo tiempo que los programas de estabilidad o de convergencia y deben recoger los elementos necesarios para verificar los progresos realizados en la consecución de los objetivos nacionales de Europa 2020 a favor de un crecimiento inteligente, sostenible e integrador.

Ambos informes deben integrarse plenamente en el procedimiento presupuestario nacional y el Semestre Europeo, creado para mejorar la coordinación de las políticas en toda la UE. Las administraciones locales y regionales, los interlocutores sociales y las demás partes interesadas también deben contribuir a los preparativos para que la aplicación de estas políticas cuente con un amplio respaldo.

Administraciones regionales y locales:

La Comisión recuerda que el diálogo entre las administraciones nacionales, regionales y locales permitirá que la ciudadanía adopte las prioridades de la UE, favoreciéndose así el sentimiento de implicación necesario para que todos contribuyan a alcanzar los objetivos de 2020.

Son muchos los países de la UE donde las administraciones locales o regionales son competentes en ámbitos importantes para la estrategia Europa 2020, como la educación y la formación, el emprendimiento, el mercado de trabajo o las infraestructuras.

El resultado del proceso anteriormente explicado, en lo que se refiere al año 2012, se resume en la propuesta de "Recomendación del Consejo sobre el programa nacional de reforma de 2012 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el pro-

¹ Actualización del Programa de Estabilidad: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/nd/sp2012_spain_es.pdf

² Plan Nacional de Reforma 2012: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/nd/nrp2012_spain_es.pdf

grama de estabilidad de España para 2012-2015”.

En lo relativo al **ámbito tributario**, dicho documento recomienda que España tome medidas en el periodo 2012-2013 a fin de: “Introducir un sistema tributario compatible con los esfuerzos de saneamiento fiscal y más favorable al crecimiento, especialmente reorientando la presión fiscal desde el trabajo hacia el consumo y las actividades perjudiciales para el medio ambiente. En particular, subsanar la baja proporción de impuestos procedentes del IVA aumentando la base imponible de este impuesto. Disminuir el sesgo que provoca el sistema tributario en favor del endeudamiento y el acceso a la propiedad de la vivienda (en detrimento del alquiler)”.

Además, **el documento de la Comisión de evaluación del programa nacional de reforma y del programa de estabilidad de España para 2012 dice lo siguiente respecto al sistema tributario en el Estado español:**

El ratio impuestos/PIB de España es uno de los más bajos de la UE (Ligeramente por debajo del 32% del PIB en 2010, frente a una media de la UE superior al 38%), y la estructura del sistema tributario español no parece particularmente favorable al crecimiento, siendo los ingresos procedentes de los impuestos indirectos los segundos más bajos de la UE. Así, España tiene cierto margen para mejorar la eficiencia de su sistema tributario reorientando los ingresos hacia los impuestos menos distorsionadores, tales como los que gravan el consumo (particularmente, el IVA) y los impuestos medioambientales, lo que sería compatible con los esfuerzos de saneamiento fiscal. La reducción de las ventajas tributarias, tales como un régimen fiscal favorable para las viviendas residenciales (posibilidad de deducir los pagos de intereses hipotecarios), ampliará las bases impositivas, contribuyendo, así, también a mejorar la eficiencia del sistema tributario.

En España, el índice de propiedad de las viviendas es alto, habiendo sido incentivado por la existencia de deducciones fiscales por compra de vivienda. Las deducciones se redujeron en 1998, pero se ha mantenido la distorsión de la política tributaria en favor de la compra de la vivienda en lugar de alquilarla. Por consiguiente, la política tributaria contribuyó al aumento del endeudamiento de las economías domésticas y a la formación de la burbuja inmobiliaria en España.

Los ingresos del IVA ascendieron a solo alrededor del 5,5% del PIB en 2010, lo que representa la cifra más baja de la UE. El tipo normal de IVA, del 18%, se encuentra en la parte inferior del espectro de tipos aplicados por los Estados miembros. Debido a la amplia aplicación de un tipo superreducido (4%) y de un tipo reducido (8 %) y al alcance de las exenciones de IVA, los ingresos efectivos por IVA ascienden solo a aproximadamente el 42% de los teóricamente posibles. El bajo ratio también subraya la falta de eficacia de las medidas encaminadas a reducir el nivel de evasión del IVA. Los ingresos procedentes de los impuestos especiales sobre el tabaco y alcohol también son relativamente bajos.

Los ingresos procedentes de los impuestos medioambientales (en porcentaje del PIB) fueron los más bajos de la UE en 2010. Existe una amplia gama de reducciones y exenciones tributarias, así como subvenciones perjudiciales para el medio ambiente.

También hay margen de maniobra para aumentos de los impuestos especiales sobre los combustibles de transporte (gasolina sin plomo y gasóleo). España está elaborando un Plan Estratégico Plurianual 2013-2018 para el sector del carbón, que aún está pendiente de publicación. Se prevé que dicho Plan Estratégico incluya detalles sobre la forma en que España se propone reducir gradualmente hasta suprimir las ayudas a la producción de carbón y cerrar las minas de carbón de aquí a 2018. Unos instrumentos económicos

para la gestión de residuos que aumenten el atractivo de la prevención y el reciclado y contribuyan a cubrir los costes de recogida, selección y reciclado representarán medidas tributarias favorables al crecimiento alternativas y podrán contribuir a la sostenibilidad de las haciendas públicas locales. Lo mismo puede decirse de las tarifas pagadas por el consumo de agua, que son de las más bajas de la UE. En particular, algunas políticas regionales de tarificación del agua ofrecen a los agricultores pocos incentivos para reducir su consumo de agua en regadío.

España no ha adoptado medidas para aplicar la recomendación relativa a la revisión de la eficiencia de su sistema tributario. Por el contrario, los recientes aumentos temporales de la imposición directa, introducidos el 30 de diciembre de 2011 (España introdujo un aumento temporal de algunos tipos del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre los rendimientos del ahorro para los años 2012 y 2013), van en la dirección contraria a la recomendación del Consejo, ya que aumentan aún más la presión de los impuestos directos y, de esta forma, agudizan la naturaleza poco favorable al crecimiento del sistema tributario español.

1.2 Foro de la Fiscalidad (Brussels Tax Forum 2012)

Los días 5 y 6 de marzo se celebró en Bruselas, organizado por la Comisión Europea, el Foro de la Fiscalidad (Brussels Tax Forum 2012³) cuyo foco central de debate fue la política fiscal bajo una moneda común. El Foro transmitió un mensaje clave: la crisis económica y financiera ha cambiado el panorama político de la UE y, en consecuencia, ha variado el enfoque hacia una política fiscal en la UE. Una de las cuestiones principales que se trataron fue en qué podría contri-

buir la política fiscal para estimular el crecimiento y el empleo. En particular, se discutió sobre el cambio de los impuestos sobre la renta hacia formas de impuestos menos distorsionadoras. La coordinación fiscal también formó parte del orden del día del Foro.

Abrió la conferencia Algirdas Šemeta, Comisario responsable de Fiscalidad, que destacó la necesidad de una coordinación fiscal más estrecha entre los Estados miembros de la UE para hacer que los sistemas fiscales sean más eficaces, especialmente en los ámbitos del empleo y la imposición sobre los capitales, con el objetivo de mejorar los desequilibrios fiscales. Señaló que la Comisión Europea espera impulsar el crecimiento animando a los Estados miembros a que se abstengan de gravar elementos tales como los ingresos y ahorros, y en su lugar graven áreas que generen menos distorsiones, como los residuos o la contaminación. Šemeta también dijo que se necesita más acción para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa a fin de garantizar una asignación fiscal justa entre los Estados miembros. Igualmente, deberá tenerse en cuenta la "devaluación fiscal", que se logrará reduciendo el coste de las exportaciones, desplazando la carga fiscal de los impuestos basados en los ingresos, como el trabajo, hacia los impuestos indirectos y los impuestos medioambientales.

Por su parte, la Presidenta de la Comisión sobre Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo, Sharon Bowles, pidió que se prestara más atención a las exenciones y desgravaciones fiscales, subrayando que el valor de esas exenciones en términos de ingresos fiscales no percibidos supera el 11% del total del PIB de la UE. Bowles dio la bienvenida a las propuestas de la Comisión relativas a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS), al impuesto sobre transacciones financieras y al IVA, indicando que la Comisión se está moviendo en la dirección correcta para asegurar una mejor coordinación y

³

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_conferences/tax_forum/index_en.htm

para alejarse de los impuestos perjudiciales en los sectores de crecimiento. Asimismo, expresó su apoyo a las iniciativas de la Comisión en el ámbito de la mejora de la buena gobernanza en materia de fiscalidad, en particular la lucha contra los paraísos fiscales y la planificación fiscal agresiva.

André Sapir, economista de la Universidad Libre de Bruselas, contribuyó al debate con un punto importante que a menudo se pasa por alto. No sólo ha sido la deuda pública la que ha provocado la crisis actual y tampoco se puede culpar exclusivamente a los llamados países GIIPS (Grecia, Irlanda, Italia, Portugal y España). Debería considerarse el hecho de que los problemas sistémicos han existido en la Unión Monetaria y éstos han sido ignorados durante mucho tiempo. Por ejemplo, no ha habido un mecanismo de estabilización común antes de la introducción del Euro. Antes de la introducción del Euro, los países GIIPS no tenían de ninguna manera un déficit por cuenta corriente crónicamente elevado. Sapir dijo que, si estos países experimentaban un mayor déficit, eran capaces de compensarlo mediante la devaluación de su moneda. Sin embargo, bajo la moneda común este régimen no puede aplicarse. Tras la introducción del Euro, los países GIIPS mostraron un alto déficit por cuenta corriente, en contraste con los elevados excedentes de Alemania y otros países del norte de Europa. El recientemente firmado Pacto Fiscal de la UE no resolverá la crisis, comentó Sapir, pero reforzará la idea de que el problema fue causado únicamente por un excesivo endeudamiento público, olvidando la competitividad y la deuda privada.

El Comisario de Empleo, Asuntos Sociales e Inclusión, László Andor, hizo hincapié igualmente en que, con el fin de fomentar la recuperación que se base en el empleo, debe considerarse la reasignación de la carga fiscal del trabajo hacia otras fuentes de ingresos, tales como los impuestos indirectos y medioambientales, siempre que la política

fiscal esté coordinada de cerca por la UE. Además, señaló que la reducción de la carga del impuesto sobre la renta tendría un impacto positivo sobre el consumo.

Ruud de Mooij, del FMI, abordó la cuestión de cómo la política fiscal podría contribuir a aumentar la competitividad. Propuso que las aportaciones a la seguridad social pagadas por los empleadores se redujesen y a cambio se aumentase el IVA, lo que, por lo menos en su opinión, impulsaría las exportaciones netas en el corto plazo.

1.3 Trabajos de la Presidencia danesa del Consejo de la UE

Dinamarca ha ejercido la Presidencia del Consejo de la UE durante el primer semestre de 2012. En el ámbito de la fiscalidad ha intentado realizar progresos en las propuestas legislativas en discusión: base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS), el impuesto de sobre las transacciones financieras y la revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía.

II. FISCALIDAD DEL AHORRO Y OBSTÁCULOS TRANSFRONTERIZOS

2.1 Informe de la Comisión al Consejo sobre los resultados de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro

El 2 de marzo, la Comisión publicó su informe⁴ para el Consejo sobre los resultados de la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (conocida como la "Directiva de fiscalidad del ahorro")⁵, de conformi-

⁴ COM (2012) 65 de 2.3.2012

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0065:FIN:ES:PDF>

⁵ <http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:ES:PDF>

dad con el artículo 18 de la citada Directiva. El artículo 18 establece que la Comisión presentará cada tres años al Consejo un informe sobre la aplicación de la Directiva.

El informe, que abarca el período 2005-2010, muestra que la calidad y la facilidad de uso de los datos que los Estados miembros se transmiten entre sí ha mejorado, gracias a las normas comunes de la UE en materia de intercambio automático de información. También proporciona sugerencias prácticas para las administraciones tributarias de los Estados miembros sobre cómo hacer que el sistema actual sea aún más transparente en el futuro, lo que incluye, por ejemplo, detalles sobre cómo los agentes pagadores pueden completar los datos de una mejor manera con el propósito de informar a nivel internacional. El informe igualmente señala que se siguen explotando las lagunas de la Directiva, por ejemplo, intensificando el uso de las estructuras tributarias y nuevos productos financieros diseñados para evitar la responsabilidad fiscal. Estos resultados confirman la necesidad de ampliar el alcance de la Directiva y cerrar los resquicios existentes tan pronto como sea posible, en consonancia con la propuesta de modificación⁶ de la Directiva 2003/48/CE que la Comisión adoptó en 2008, actualmente en discusión.

2.2 Medidas fiscales para los trabajadores transfronterizos

El 2 de abril, la Comisión Europea puso en marcha una iniciativa para examinar las disposiciones fiscales de los Estados miembros y comprobar que no se discrimina a los trabajadores transfronterizos ni se producen obstá-

culos fiscales. Durante el año 2012 la Comisión llevará a cabo una evaluación de los impuestos directos de los Estados miembros para determinar si dan lugar a desventajas injustas para los trabajadores que viven en un Estado miembro y trabajan en otro. En caso de detectarse algún tipo de discriminación o infracción de las libertades fundamentales de la UE, la Comisión se lo hará saber a las autoridades de los Estados miembros e insistirá en que se introduzcan las modificaciones necesarias. En caso de persistir los problemas, la Comisión se vería obligada a abrir procedimientos de infracción contra las autoridades de que se trate.

Los obstáculos fiscales son una de las principales causas que disuaden a los ciudadanos de buscar trabajo en otro Estado miembro. Sin embargo, se calcula que más de 1,2 millones de personas trabajan fuera de su país dentro de la UE. En 2010, el volumen de los salarios brutos abonado a los trabajadores temporeros y transfronterizos ascendió a 46,9 millones de EUR.

En concreto, la Comisión va a examinar:

- si los ciudadanos que obtienen la mayor parte de sus ingresos en otro Estado miembro están gravados con más impuestos que los ciudadanos de ese mismo Estado miembro. A este respecto, la Comisión va a comprobar si todas las deducciones personales y familiares para los residentes se aplican también en la práctica a los no residentes.
- si los Estados miembros distinguen entre sus propios ciudadanos y los ciudadanos de otros Estados miembros que trabajan ocasionalmente en su territorio, sobre todo en lo relativo al derecho a deducir gastos y a la aplicación de tipos impositivos distintos.

La Comisión va a estudiar la situación de los trabajadores por cuenta ajena, la de los tra-

⁶ 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>

bajadores por cuenta propia y la de los pensionistas.

Los principios más importantes que se deben aplicar a la fiscalidad de los trabajadores transfronterizos se han establecido en varias sentencias emblemáticas del Tribunal de Justicia de la UE, tales como las sentencias *Schumacker* (C-279/93), *Wielockx* (asunto 80/94), *Gerritse* (C-234/01) y *Turpeinen* (C-520/04).

2.3 Obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE

La Comisión presentó, el 15 de diciembre de 2011, una Comunicación⁷, una Recomendación⁸ y un documento de trabajo⁹ sobre los problemas relacionados con el impuesto sobre sucesiones transfronterizas en la UE.

En la actualidad, las normas de los Estados miembros sobre tributación de las herencias varían considerablemente. Dieciocho de ellos recaudan impuestos específicos cuando fallece una persona, en tanto que nueve (Austria, Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Malta, Portugal, Rumanía y Suecia) no lo hacen, aunque algunos de estos sí gravan las herencias por otros conceptos, por ejemplo en el marco del impuesto sobre la renta. Entre aquellos que recaudan impuestos sobre sucesiones se observan diferencias en cuanto a si el impuesto grava los bienes legados o al

legatario, es decir, si la tributación se basa en un vínculo personal del legatario o de la persona fallecida, o de ambos, con los correspondientes Estados miembros.

Los ciudadanos de la UE que heredan propiedades en el extranjero suelen tener que tributar en más de un Estado miembro. En casos extremos, puede incluso ser preciso pagar en concepto de impuestos el valor total de un activo heredado transfronterizo porque varios Estados miembros pueden ejercer su potestad tributaria sobre la misma herencia o gravar en mayor medida las herencias extranjeras que las nacionales. Los ciudadanos pueden verse obligados a vender sus activos heredados solo para pagar los impuestos y las pequeñas empresas pueden registrar dificultades de transmisión a la muerte de sus propietarios.

La Comunicación, la Recomendación y el documento de trabajo de la Comisión analizan estos problemas y presentan soluciones en relación con los impuestos sobre sucesiones transfronterizas en la UE. Los dos problemas principales son los siguientes: la doble imposición o múltiple, y la discriminación.

El primer caso de produce cuando más de un Estado miembro reclama el derecho a gravar una misma herencia. La divergencia de las normas nacionales, la escasez de acuerdos bilaterales en materia de impuestos sobre sucesiones y la inadecuación de las disposiciones nacionales de supresión de la doble imposición pueden tener como resultado el doble o múltiple gravamen de una misma herencia en detrimento del ciudadano. Los Estados miembros son libres de aplicar sus normas nacionales sobre sucesiones como crean oportuno siempre que se ajusten a las normas de la UE en materia de no discriminación y libre circulación. La Comisión no propone ninguna armonización de las normas relativas al impuesto sobre sucesiones de los Estados miembros. En su lugar, recomienda una aplicación más amplia y flexible de las

⁷ COM (2011) 864 de 15.12.2011

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0864:FIN:ES:PDF>

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/inheritance/index_en.htm

⁸http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/inheritance/c_2011_819_en.pdf

⁹http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/inheritance/working_paper_en.pdf

disposiciones nacionales en materia de supresión de la doble imposición, de manera que faciliten una solución práctica, ágil y rentable a las considerables cargas fiscales que soportan muchos ciudadanos. Asimismo, la Recomendación sugiere la manera en que los Estados miembros podrían mejorar las disposiciones nacionales vigentes para velar por que la supresión de la doble imposición sea la adecuada y formula soluciones en los casos en que son varios los Estados miembros que tienen potestad tributaria. La Comisión insta a los Estados miembros a que incorporen las soluciones apropiadas a su Derecho nacional o sus prácticas administrativas.

El segundo problema es la discriminación. Algunos Estados miembros aplican un tipo más elevado si los activos, la persona fallecida y/o el legatario se encuentran fuera de su territorio. El Derecho de la UE es claro a este respecto: los Estados miembros están obligados a respetar los principios básicos de no discriminación y libre circulación establecidos en los Tratados. El documento de trabajo sienta los principios de una fiscalidad sobre sucesiones y donaciones no discriminatoria con ejemplos ilustrativos basados en la jurisprudencia.

La Comisión entablará debates con los Estados miembros para velar por el correcto seguimiento de la Recomendación. En un plazo de tres años, la Comisión presentará un informe de evaluación en que se explicará la evolución de la situación y se decidirá sobre esa base si resultan necesarias nuevas medidas a escala nacional o de la UE.

III. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

3.1 Avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS). El Parlamento Europeo apoya una base imponible consolidada del impuesto de sociedades

El Parlamento Europeo (PE) dio el visto bueno, en su sesión plenaria del abril, a la creación de una base imponible común del impuesto de sociedades, cuyo uso solicita además que sea obligatorio en toda la UE. En principio, la propuesta de la Comisión Europea sólo prevé que funcione como un sistema voluntario.

"Este sistema armonizado para calcular las bases imponibles hace posible que las empresas puedan consolidar los resultados de sus filiales, lo que les permite compensar las pérdidas que pueda sufrir cualquiera de las sociedad de un mismo grupo. Esto facilita a las empresas mantener sucursales en diferentes Estados miembros y reduce la burocracia. Además, el sistema garantiza que los aspectos económicos y sociales sean más importantes que razones puramente fiscales cuando las empresas eligen sus ubicaciones", ha declarado la ponente del dictamen, Marianne Thyssen (PPE, Bélgica).

En todo caso, es importante tener en cuenta de que la participación del Parlamento Europeo en este expediente se enmarca en un procedimiento de consulta y, por lo tanto, la posición de la Eurocámara no vincula la decisión final a adoptar por el Consejo de Ministros.

Obligatoriedad

Según la resolución parlamentaria aprobada en el Pleno, la base imponible común sería obligatoria tras un periodo de transición.

Inicialmente, la base imponible se aplicaría a sociedades transnacionales. Tras cinco años, se ampliaría a todas las compañías salvo a las pequeñas y medianas empresas, que podrán quedarse al margen del sistema si lo desean. En el caso de las pymes, además, la Comisión debe reducir los costes administrativos para permitir que puedan beneficiarse de la nueva base imponible si tienen actividad en varios países de la UE, dice el PE.

La Eurocámara propone también que, si hay Estados miembros que no quieren formar parte del sistema, aquellos países que sí deseen introducirlo lo hagan por la vía de la cooperación reforzada.

El sistema dará a las empresas un conjunto único de normas para calcular qué parte de los beneficios se ve afectada por el impuesto de sociedades, algo que ahora no ocurre, puesto que cada Estado mantiene su propia base imponible. Dado que se trata de un conjunto de normas para el cálculo de la base impositiva, el nuevo sistema no introduce ningún impuesto común.

Por su parte, el Comisario Algirdas Šemeta acogió favorablemente el apoyo del Parlamento Europeo a la propuesta de BICCCIS que, en sus palabras, ahorrará miles de millones de euros y ayudará a atraer inversión extranjera a Europa.

Una base imponible consolidada común eliminará, en su opinión, enormes barreras administrativas, costes importantes de aplicación y la inseguridad jurídica a la que se enfrentan las empresas cuando operan en más de un Estado miembro.

Al ofrecer a las empresas la opción de normas comunes y más simples para calcular su base imponible, se mejorará el entorno empresarial y se animará al emprendizaje, la innovación y la inversión. Las empresas llevan tiempo solicitando una BICCCIS que se ponga en marcha lo antes posible.

Ahora que el Parlamento Europeo le ha dado su apoyo, es el momento de que los Estados miembros adopten la propuesta que no sólo refleja el espíritu del mercado único, sino que además resulta un elemento esencial en la agenda de crecimiento para Europa, señala el Comisario.

Antecedentes

La Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCCIS) establece normas comunes para el cálculo de la base imponible aplicable a las sociedades que operan en la Unión Europea.

Esta estructura fiscal común contiene un conjunto completo de normas de cálculo de los resultados fiscales individuales de cada sociedad o sucursal, la consolidación de dichos resultados (beneficios y pérdidas) en el contexto de un grupo, y la distribución de esta base imponible consolidada entre cada uno de los Estados miembros pertinentes, cuando es positiva.

La distribución de la base imponible consolidada se realiza sobre la base de una fórmula de distribución fija que consta de tres factores que tienen la misma ponderación: ventas, mano de obra y activos.

Cada Estado miembro seguirá aplicando su propio tipo impositivo a la parte que le corresponda de la base imponible. La armonización se limita al cálculo y la distribución de la base imponible. La fijación de los tipos impositivos sigue siendo competencia de los Estados miembros.

La armonización tampoco afecta a las normativas nacionales en materia de contabilidad financiera.

La Comisión propone una BICCCIS que sería facultativa. Podrán aplicarla todas las sociedades, pequeñas y grandes, tanto si operan

de forma transfronteriza como si no. No obstante, nadie tendrá la obligación de hacerlo. Si una sociedad opta por la BICCCIS, su decisión abarcará un período de cinco años prorrogable por períodos sucesivos de tres años, salvo cancelación en un plazo de tres meses antes de la fecha de expiración de cada período.

En la propuesta se prevé asimismo una serie de normas para la lucha contra el fraude y se define el modo de gestión de la BICCCIS por los Estados miembros con arreglo al enfoque de «ventanilla única».

Posición de la ponente del PE

La ponente de la resolución parlamentaria señala que la BICCCIS constituye un instrumento indispensable para la plena realización del mercado interior europeo, por una parte, y, por otra, para la integración económica europea necesaria para la estabilidad de la zona del euro. La actual crisis no debe representar un obstáculo, sino servir de catalizador para la introducción de la BICCCIS.

Por consiguiente, expresa su satisfacción por el hecho de que en las conclusiones de las cumbres europeas o de la zona del euro, previas a la elaboración del presente informe, se mencione expresa y sistemáticamente la BICCCIS. También señala que, el 18 de agosto de 2011, la Canciller alemana y el Presidente de la República Francesa insistieron en una carta conjunta enviada al Presidente del Consejo Europeo en la conveniencia de que culminaran las negociaciones BICCCIS antes de finales de 2012.

Por ello, pide al Consejo que, sin el menor género de dudas, siga examinando la propuesta de Directiva a fin de llegar a una decisión positiva con respecto a la misma.

Algunos Parlamentos nacionales han formulado reparos invocando una supuesta violación del principio de subsidiariedad por parte

de la Comisión. Dichos reparos no son convincentes a juicio de la ponente. A fin de cuentas, solo será posible eliminar determinadas distorsiones que perturban el mercado interior si se introduce una normativa común que incluya unos procedimientos administrativos comunes y una gestión con arreglo al enfoque de «ventanilla única». Así, se conseguiría:

- una mayor transparencia fiscal, en beneficio de la equidad y eficacia del sistema fiscal;
- una reducción de los costes derivados del cumplimiento de las obligaciones y de la burocracia, lo cual favorece el potencial de crecimiento de las empresas que operan a escala transfronteriza, incrementa el atractivo de la Unión Europea para los inversores extranjeros y fomenta la accesibilidad del mercado interior para las PYME y las empresas que hasta la fecha no han operado a escala transfronteriza;
- la previsión de que las decisiones de asignación en el mercado interior se adoptarán en mayor medida en función de consideraciones fiscalmente neutrales de carácter económico y social;
- la reducción de las incidencias fiscales en dos sentidos: la reducción de la evasión fiscal y el fraude, por una parte, y la reducción de la doble imposición, por otra.
- Cuanto mayor sea la participación en el régimen BICCCIS, mayores serán las ventajas obtenidas. El Parlamento propone, por lo tanto, un plan escalonado que convertiría la BICCCIS en obligatoria después de un breve período transitorio:
- durante la primera fase, el régimen BICCCIS se aplicaría a las sociedades europeas y a las sociedades cooperativas europeas que, por su naturaleza, operan a escala transfronteriza;

- transcurrido un plazo de cinco años, el régimen BICDIS se convertiría en obligatorio para todas las sociedades excepto las PYME (para determinar qué es una PYME se aplicaría la definición de la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión¹⁰);
- cuando llegue el momento de que la Comisión Europea evalúe la aplicación de la Directiva, deberá examinarse si también es deseable, conveniente o necesario convertir el régimen BICDIS en obligatorio para las PYME y, si procede, elaborar una propuesta de modificación de la Directiva.

A fin de sacar el máximo partido a la BICDIS, es conveniente introducirla en toda la Unión Europea. Sin embargo, si el Consejo no consigue alcanzar un acuerdo sólido con todos los Estados miembros, la Eurocámara aboga por poner en marcha sin dilación el procedimiento de cooperación reforzada. En ese caso habrá que procurar que participen todos los Estados miembros pertenecientes a la zona del euro, y el procedimiento siempre deberá estar abierto a todos los demás Estados miembros.

Otra cuestión objeto de debate es el alcance de la armonización. Por un lado, se considera ventajosa la aproximación de los tipos impositivos (mínimos o abanico). Por otro, esto no resulta realmente imprescindible para el buen funcionamiento del mercado interior y, en la actualidad, cuando la mayoría de los Estados miembros se esfuerzan por sanear o mantener a flote las finanzas públicas, puede no resultar oportuno proceder a una armonización radical. Sin embargo, si al cabo de cierto tiempo se evidenciara que la competencia fiscal entre los Estados miembros no resulta beneficiosa sino perjudicial, siempre cabe la posibilidad de medidas adicionales. Si bien la presente Directiva en mo-

do alguno se anticipa a la armonización de los tipos del impuesto de sociedades, la presente sí propone que se incluya la cuestión de los tipos impositivos en la cláusula de revisión.

El PE está plenamente a favor del principio de consolidación, no solo en aras de la eficacia del mercado interior sino también por el atractivo que puede ejercer la BICDIS sobre las empresas. Habida cuenta de que la base imponible del régimen BICDIS es más amplia que las bases imponibles nacionales por término medio, y que son los propios Estados miembros quienes fijan los tipos impositivos, la consolidación no puede suponer un obstáculo para los Estados miembros.

La amplitud de la base, la soberanía de los Estados miembros en materia de tipos y la consolidación contribuyen conjuntamente a la «neutralidad fiscal» de la BICDIS, tanto de cara al sector empresarial como a las finanzas públicas.

La fórmula de distribución fija prevista por la Directiva no influye en la base impositiva sino únicamente en su distribución entre los Estados miembros. La distribución debe realizarse de forma jurídicamente segura, previsible, económicamente pertinente y justa. En este sentido, la elección de los factores determinantes en la propuesta es acertada (rentas, mano de obra y activos): los datos son conocidos y se desprenden de la contabilidad, son difícilmente manipulables y son indicativos de los beneficios. El factor mano de obra se ha desglosado acertadamente en salarios y número de asalariados, ya que con esto se difumina en gran medida el efecto de las divergencias entre los niveles salariales de los distintos Estados miembros. La ponderación relativa de los factores debe volver a examinarse cuidadosamente para alcanzar un resultado que sea tanto económicamente pertinente como, al mismo tiempo, justo desde el punto de vista presupuestario.

¹⁰ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:ES:PDF>

3.2 Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (refundición).

La Comisión presentó esta propuesta de Directiva¹¹ el 11 de noviembre de 2011. La Directiva 2003/49/CE¹² regula el régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. Ha sido modificada en diferentes ocasiones y esta nueva propuesta de la Comisión pretende mejorar la claridad del texto. En concreto, pretende resolver problemas que se derivan del ámbito de aplicación limitado de la Directiva. Existen pagos transfronterizos que quedan fuera de dicho ámbito y que deben soportar retenciones en la fuente. En este sentido, la Comisión propone:

- que se amplíe la lista de sociedades a las que se aplica la Directiva para que concuerde con la lista de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales (artículo 2, c) y que se suavicen las condiciones de participación que deben cumplir las sociedades para ser consideradas asociadas: el umbral de participación queda reducido a un 10% de participación directa o indirecta (artículo 2, d);
- que se añada un nuevo requisito para acceder a la exención: el receptor tiene que estar sujeto al impuesto sobre sociedades en el Estado miembro donde está estable-

cido por los ingresos que se derivan del pago de intereses o cánones. Con esta condición se pretende garantizar que no se conceda la exención si el ingreso en cuestión no está sujeto a impuesto; de este modo se suprime un cabo suelto que podía ser utilizado por los evasores de impuestos (artículo 1.1);

- se propone una modificación técnica que evite que les sea denegada la exención a pagos efectuados por un establecimiento permanente, por razón de sus actividades, debido a que tales pagos no constituyen un gasto deducible fiscalmente (artículo 1.3);
- actualización de las disposiciones transitorias (artículo 5).

La propuesta empezó a discutirse en el Grupo de Trabajo de Fiscalidad Indirecta del Consejo de la UE en enero aunque aún no ha llegado a tratarse en el ECOFIN.

El Comité Económico y Social Europeo (CESE) emitió su Dictamen¹³ sobre esta propuesta el 22 de febrero. El CESE acoge favorablemente el alcance de la propuesta de Directiva y se congratula de que esté finalmente alineada con la Directiva sobre sociedades matrices y filiales. Especialmente aplaude que se establezca en el 10 % el umbral de participación entre sociedades para considerarlas asociadas.

Además, señala que muchos Estados miembros verán reducidos sus ingresos fiscales debido a esta propuesta. En esta época de crisis fiscal de los Estados miembros, hay que asumir que se necesitará bastante tiempo para que los 27 Estados miembros la aprueben. El Consejo tardó cinco años en adoptar la anterior Directiva desde la publicación de la propuesta. Asimismo, el CESE

¹¹ COM (2011) 714 de 11.11.2011. Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (refundición).

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0714:FIN:ES:PDF>

¹² <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0049:0054:es:PDF>

¹³ <http://www.eesc.europa.eu/?i=portal.en.eco-opinions.18042>

apoya esta propuesta y exhorta a los Estados miembros a que la aprueben cuanto antes para que se puedan racionalizar las retenciones fiscales y se pueda eliminar otra barrera al buen funcionamiento del mercado interior.

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

4.1 Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos

La Comisión Europea presentó, el pasado 13 de enero de 2012, una propuesta de Reglamento sobre los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos¹⁴. Este texto supone un paso adelante hacia la consecución de una ventanilla única para todos los servicios prestados por vía electrónica a la que podrán acudir las empresas a partir del 1 enero de 2015.

En virtud de lo establecido en la Comunicación¹⁵ que presentó la Comisión, el 6 de diciembre de 2011, sobre el futuro del IVA en la que se exponen las características fundamentales del nuevo régimen del IVA y las acciones prioritarias necesarias para crear un régimen más sencillo, eficiente y sólido en la UE, el planteamiento de ventanilla única para el comercio transfronterizo de la UE se aplica-

rá primero a los servicios de comercio electrónico, de radiodifusión y televisión y de telecomunicaciones. Posteriormente, la Comisión intentará ampliar gradualmente la ventanilla única a otros bienes y servicios. Asimismo, la Comunicación destaca el carácter prioritario de una ventanilla única plenamente desarrollada que servirá para reducir cargas administrativas.

La propuesta de Reglamento presentada a principios de año responde a la necesidad de adaptar el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011¹⁶ para que establezca normas obligatorias en la aplicación de las disposiciones correspondientes de la Directiva del IVA¹⁷. Recoge aspectos tales como el ámbito de aplicación del régimen, las obligaciones de información, identificación, exclusión, las declaraciones del IVA, la moneda, los pagos, los registros y todos los demás temas que exigen normas comunes. Prevé la aplicación de una miniventanilla única para los proveedores de servicios electrónicos, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión de la UE para el 1 de enero de 2015 de forma que se simplifique el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el IVA. Esta ventanilla única permitiría a las empresas declarar y pagar el IVA en el Estado miembro don-

¹⁶ Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (refundición).

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:ES:PDF>

¹⁷ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

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

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:ES:PDF>

¹⁴ COM (2012) 2 final de 13.1.2012

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0002:FIN:ES:PDF>

¹⁵ COM (2011) 851 final de 6.12.2011

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0851:FIN:ES:PDF>

de estén establecidos en vez de hacerlo en el país del cliente. Por lo tanto, el sistema de ventanilla única, que se limita actualmente a los proveedores de servicios electrónicos de países terceros, se ampliaría a las empresas de la UE y a los servicios de radiodifusión y televisión y de telecomunicaciones.

Las normas propuestas en el Reglamento afectan únicamente a aquellos aspectos para los que se precisa una visión común antes de diseñar los sistemas informáticos. Dichas normas deben ser adoptadas por el Consejo lo antes posible, y en todo caso no después de 2012, para que la Comisión y los Estados miembros puedan acordar las especificaciones funcionales y técnicas de los sistemas informáticos que deben desarrollarse. Este planteamiento común es fundamental para diseñar sistemas de tecnologías de la información que faciliten el necesario intercambio de información entre las autoridades fiscales de los 27 Estados miembros y garanticen su plena aplicación para 2015. Más adelante la Comisión propondrá algunas normas más, particularmente las que regulen la determinación de la localización del destinatario.

4.2 Conclusiones del Consejo sobre el futuro del IVA

Como ya se ha mencionado, la Comisión Europea presentó una Comunicación sobre el futuro del IVA a finales del año pasado. Pues bien, esta cuestión se ido tratando en varias reuniones del Grupo de Trabajo de Fiscalidad Indirecta del Consejo de la UE y finalmente, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (ECOFIN) del pasado 15 de mayo¹⁸ adoptó una serie de Conclusiones al respecto.

Conclusiones del Consejo sobre el futuro del IVA en general

Los Ministros apoyaron un sistema de IVA de la UE simplificado, más eficiente y neutral, sólido y a prueba de fraudes. Igualmente, subrayaron que la actual situación financiera y económica es difícil y compleja y hace necesario un riguroso saneamiento de los presupuestos nacionales, y recordaron las conclusiones del Consejo Europeo¹⁹ de los días 1 y 2 de marzo de 2012 en las que se invitaba a los "Estados miembros, cuando proceda, a que revisen sus sistemas impositivos con el fin de hacerlos más eficaces y eficientes, suprimiendo exenciones injustificadas, ampliando la base imponible, aliviando la presión fiscal sobre el trabajo, mejorando la eficiencia en la recaudación de impuestos y atajando la evasión fiscal". Estas consideraciones deberán tenerse presentes a escala de la UE a la hora de llevar a cabo los objetivos de la Comunicación ya que el IVA constituye una fuente de ingresos muy importante para los presupuestos nacionales, y la reforma del actual sistema de IVA de la UE debe tener por objetivos, en particular, aumentar su eficacia y eficiencia, suprimir las exenciones injustificadas y ampliar la base imponible, con el fin de contribuir al saneamiento presupuestario y al crecimiento. Además, el Consejo señaló que deben tenerse en cuenta para promover cualquier medida futura los siguientes principios y consideraciones jurídicas: la eficacia en relación con el coste, la proporcionalidad, la unanimidad, la legislación sobre protección de datos, el cumplimiento del principio de subsidiariedad y el pleno respeto de las respectivas competencias de la Unión y los Estados miembros.

¹⁸http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/130557.pdf

¹⁹http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ec/128560.pdf

Conclusiones del Consejo sobre las prioridades para la continuación de los trabajos

- Un sistema de IVA simplificado

El Consejo de la UE reconoció la necesidad de simplificar el actual sistema de IVA con el fin de reducir los costes de cumplimiento de la normativa del impuesto y la carga administrativa que supone para las empresas, tanto grandes como pequeñas, y en particular para aquellas que operan en más de un Estado miembro, y apoyó que se consideren prioritarios los trabajos destinados a garantizar el oportuno establecimiento de la miniventanilla única en 2015. También tomó nota de la opinión de la Comisión de que, en un sistema del IVA basado en la imposición en destino, la ventanilla única es un instrumento fundamental para facilitar el acceso al mercado único. Igualmente, tomó nota de la intención de la Comisión de presentar una propuesta relativa a la creación de una declaración del IVA normalizada.

- Un sistema del IVA más eficiente

Los Ministros se mostraron de acuerdo con la necesidad de examinar con mayor detenimiento las actuales normas de la UE sobre aplicación del IVA al sector público, en la medida en que se dé una competencia entre sector público y privado. Reconocieron el deseo de esclarecer las normas sobre las organizaciones sin ánimo de lucro y anotaron que la Comisión es partidaria de una utilización restringida de los tipos reducidos.

- Hacia un sistema de IVA más robusto y a prueba de fraude

El Consejo tomó nota de la intención de la Comisión de presentar una propuesta concreta relativa a un mecanismo de reacción rápida, que haga posible la adopción de medidas temporales nacionales de excep-

ción de la Directiva, con el objetivo de luchar contra el fraude ocasional.

- Un sistema de IVA adaptado al mercado único

Los Ministros coincidieron con la Comisión en que sigue siendo difícil de realizar políticamente el principio “de la imposición del gravamen en el Estado miembro de origen de las entregas de los bienes y de las prestaciones de servicios”, tal como se dispone en el artículo 40220 de la Directiva 2006/112/CE del IVA e invitaron a la Comisión a que realice un análisis técnico exhaustivo y proceda a un amplio diálogo con los Estados miembros para examinar en detalle las diferentes maneras posibles de aplicar el principio imposición de destino.

4.3 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos²¹

La Comisión Europea presentó, el 10 de mayo, una propuesta con nuevas normas en materia de IVA para los bonos de consumo. La propuesta responde la necesidad de es-

²⁰ Artículo 402

1. El régimen de tributación de los intercambios entre los Estados miembros establecido en la presente Directiva es transitorio y será sustituido por un régimen definitivo basado en principio en la imposición del gravamen, en el Estado miembro de origen, de las entregas de los bienes y de las prestaciones de servicios.

2. Tras un examen del informe a que se refiere el artículo 404 y tras comprobar que se cumplen las condiciones para el paso al régimen definitivo, el Consejo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 del Tratado, adoptará las disposiciones necesarias para la entrada en vigor y el funcionamiento del régimen definitivo.

²¹ COM (2012) 206 final de 10.5.2012

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0206:FIN:ES:PDF>

tablecer normas relativas al tratamiento de las operaciones con bonos ya que Directiva del IVA no recoge ninguna norma al respecto.

Los bonos representan un mercado de más de 52.000 millones de EUR al año en la UE. Los bonos prepagados de telecomunicaciones constituyen casi el 70 % de ese mercado, seguidos de los cheques-regalo y los bonos de descuento. Utilizar un bono en una operación imponible puede tener una incidencia en la base imponible, en el momento de realización de la operación e, incluso, en algunas circunstancias, en el lugar de imposición. Sin embargo, la incertidumbre en cuanto al tratamiento fiscal correcto puede plantear problemas en las operaciones transfronterizas y en las operaciones en cadena en el marco de la distribución comercial de bonos.

El hecho de que no existan normas comunes ha obligado a los Estados miembros a desarrollar sus propias soluciones. No obstante, estas prácticas no están coordinadas y las divergencias tributarias resultantes generan problemas como la doble imposición o la falta de imposición y contribuyen igualmente a la evasión fiscal además de obstaculizar la innovación empresarial. Asimismo, el aumento de las aplicaciones de los bonos ha difuminado la distinción entre los bonos y los instrumentos de pago más habituales. El objetivo de la propuesta de Directiva es, por tanto, hacer frente a esas dificultades, aclarando y armonizando las normas contenidas en la legislación de la UE sobre el régimen del IVA aplicable a los bonos.

La propuesta prevé una serie de modificaciones de la Directiva del IVA, que se dividen en cinco categorías.

1. Definición de los bonos a efectos del IVA

La primera medida consiste en dejar claro qué es un bono a efectos del IVA. Esto implica insertar un nuevo artículo 30 *bis*. La Directi-

va del IVA debe establecer claramente qué bonos deben gravarse en el momento de su emisión y cuáles otros se gravarán exclusivamente cuando se canjeen. Los primeros se describen como “bonos univalentes” y los segundos, como “bonos polivalentes”. Esta distinción depende de si se dispone de la información necesaria para aplicar el impuesto en el momento de la emisión o de si, por implicar su uso final una elección, ha de esperarse hasta el momento del canje para proceder a la aplicación del impuesto. También es necesario asegurarse de que aquellos instrumentos que actualmente pueden utilizarse con fines de pago en múltiples establecimientos no relacionados entre sí y que, en general, no se consideran hoy bonos sean tratados de la misma manera.

Además, la innovación en la prestación de servicios de pago ha difuminado la distinción entre bonos y sistemas tradicionales de pago. El artículo 30 *bis* ofrece también la necesaria claridad en cuanto a los límites de los bonos a efectos del IVA.

2. Momento de imposición

Una vez determinados los distintos tipos de bonos, resultan necesarias algunas otras modificaciones para asegurar que el tratamiento correcto a efectos del IVA quede claro. Las normas actuales sobre el momento de exigibilidad del impuesto (contenidas en el artículo 65) deben adaptarse para garantizar que los bonos univalentes estén sujetos al IVA en el momento en que se emitan y paguen.

Para evitar toda confusión, la concesión del derecho inherente a un bono y la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios no pueden considerarse operaciones independientes. Los bonos univalentes se gravan desde el principio, por lo que este problema potencial no llegará a plantearse. En el caso de los bonos que no se gravan al ser emitidos por desconocerse aún el lugar y el nivel de imposición, el impuesto únicamen-

te ha de ser exigible cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios correspondientes. Para asegurarse de que sea así y de ninguna otra forma, se propone un nuevo artículo 30 *ter*. Con esta medida se pretende aclarar que la emisión de un bono y la subsiguiente entrega de bienes o prestación de servicios constituyen una sola operación a efectos del IVA.

3. Normas relativas a la distribución

Antes de llegar a manos de los consumidores, los bonos polivalentes pasan con frecuencia a través de una cadena de distribuidores. Una tarjeta telefónica puede, por ejemplo, cambiar de manos varias veces en una cadena de distribución antes de llegar al consumidor. Aunque la operación subyacente no deba gravarse hasta la entrega de bienes o prestación de servicios final, la distribución comercial de un bono polivalente constituye, en sí misma, una prestación de servicio imponible, que es independiente de la entrega o prestación subyacente. Cuando el bono polivalente cambia de manos en la cadena de distribución, la base imponible del correspondiente servicio puede determinarse en función de la evolución del valor del bono. Si un distribuidor compra un bono por un precio X y posteriormente lo vende por un importe más elevado, igual a X más Y, el incremento Y representa el valor del servicio de distribución prestado.

En vista de que las cadenas de distribución de los bonos polivalentes pueden abarcar varios Estados miembros, la Directiva precisa normas comunes para identificar y valorar ese servicio de distribución. El cálculo de la base imponible correspondiente a ese servicio se regula en un nuevo artículo 74 *ter*.

Para facilitar el cálculo de la base imponible en cada fase de la cadena de distribución, el artículo 74 *bis* establece el concepto de valor nominal, definiéndolo como la contraprestación total que corresponde al emisor

del bono polivalente y que, a su vez, es la base imponible (más IVA) atribuible a la entrega de bienes o prestación de servicios subyacente.

4. Bonos de descuento

Los bonos de descuento plantean dificultades cuando es, en última instancia, el emisor y no quien canjea el bono el que sufraga el descuento. Para evitar una compleja serie de ajustes, se propone tratar este descuento como un servicio independiente prestado al emisor por quien efectúa el canje.

5. Otras modificaciones técnicas o consecutivas

Se incluyen diversas medidas técnicas en relación con el derecho a deducción, la persona responsable del pago del impuesto y otras obligaciones de las empresas.

V. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

El debate en torno a la propuesta de la Comisión Europea²² para sacar adelante la Directiva del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (ITF) sigue abierto aunque las posiciones de los Estados Miembros están lejos de ser unánimes por lo que la posibilidad de una cooperación reforzada cobra fuerza, en atención al interés de algunos Estados en sacar adelante el impuesto.

Esta situación ha tenido reflejo en los debates en el seno del grupo de trabajo del ECOFIN donde las discrepancias entre los Estados favorables a la propuesta de impuesto, liderados por Francia y Alemania, y los contrarios, representados por Reino Unido y Suecia, no han desaparecido. La reunión del

²²[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/other_taxes/financial_sector/com\(2011\)594_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/other_taxes/financial_sector/com(2011)594_en.pdf)

Consejo de Ministros del ECOFIN del 22 de junio concluyó que en vista de la falta de unanimidad los pasos para avanzar en una cooperación reforzada se darían bajo la Presidencia chipriota²³.

Entre tanto, el 29 de marzo de 2012 el Comité Económico y Social Europeo (CESE) aprobó el Dictamen encomendado por el Consejo²⁴.

El 25 de abril la Comisión de Asuntos Monetarios del Parlamento Europeo aprobó el Informe sobre la propuesta de ITF²⁵, incluyendo enmiendas al mismo. Posteriormente, el 23 de mayo, el pleno del Parlamento ratificó dicho Informe, lo que fue acogido con satisfacción por el comisario Semeta²⁶. En su aprobación, el Parlamento tuvo en cuenta las opiniones manifestadas a lo largo del mes de marzo por la Comisión de Mercado Interior y Protección del Consumidor, por la Comisión de Presupuestos y por la Comisión de Desarrollo.

Dictamen del Comité Económico y Social Europeo

En respuesta a la consulta efectuada por el Consejo, el pleno del CESE aprobó el 29 de marzo por mayoría abrumadora (164 votos a favor, 73 en contra y 12 abstenciones) un

dictamen que acoge favorablemente la propuesta de la Comisión Europea de introducir un impuesto sobre las transacciones financieras.

El CESE considera que el ITF puede ser un importante recurso propio del presupuesto de Unión de cara a la autosuficiencia financiera del Marco Financiero Plurianual 2014-2020. Apoya el papel de precursor que debe desempeñar la UE aunque reitera la necesidad de llegar a una aplicación global del impuesto.

El ITF es un paso más, según el CESE, del proceso de revisión regulatoria que afecta a los mercados de instrumentos financieros, que tiene por objetivo promover la estabilidad y efectividad de este sector y limitar la asunción de riesgos excesiva.

El CESE cree que la introducción del impuesto reducirá el número de transacciones especulativas como las "operaciones de alta frecuencia y baja latencia" (*"high frequency and low latency trading"*) al aumentar sus costes, provocando una menor volatilidad y un efecto estabilizador de las fluctuaciones de valores, deudas soberanas incluidas. El volumen de estas operaciones registró un crecimiento exponencial en los años previos a la crisis. Dichas operaciones generan órdenes de adquisición y venta que se cierran en décimas de segundo. La aplicación del ITF las ralentizaría.

En cuanto a las medidas para neutralizar los efectos negativos que la introducción del ITF pueda tener, en particular la deslocalización de los servicios financieros, el CESE apoya un ámbito de aplicación amplio que combine el principio de residencia / territorialidad con el de emisión.

Asimismo, deben introducirse mecanismos de compensación para contrarrestar los efectos negativos que pudieran producirse en la economía real: coste del crédito para

²³

http://consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/131141.pdf

²⁴

http://eescopinions.eesc.europa.eu/EESCopinionDocument.aspx?identifier=ces\eco\eco321\ces818-2012_ac.doc&language=EN

²⁵

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bREPORT%2bA7-2012-0154%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN>

²⁶<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?referen- ce=MEMO/12/375&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>

empresas y consumidores, coste de operaciones de cobertura de riesgos, reducción de ingresos de los fondos de pensiones, deslocalización, reducción de beneficios del sector financiero... La evaluación debe ser anual en opinión del CESE y no al término del tercer año de la introducción del impuesto.

En relación a los efectos previstos por la evaluación de impacto de la Comisión, el CESE considera que ésta omite una serie de efectos positivos que en conjunto darían lugar a un incremento positivo del PIB a largo plazo del 0,25 %. Se sostiene que son más las oportunidades y beneficios que los perjuicios, en concreto se sostiene que se incrementarán las inversiones a medio y largo plazo típicamente utilizadas para la financiación de las empresas y los Estados.

Con motivo de estas omisiones, se pide una evaluación suplementaria más profunda.

El CESE reconoce los efectos positivos sobre el funcionamiento del mercado interior que la armonización fiscal conllevaría habida cuenta de que diez Estados han introducido diferentes formas de impuesto.

El Comité manifiesta su conformidad con la Comisión al proponer un impuesto sobre las transacciones (ITF) en lugar de sobre las actividades (IAF). También manifiesta su acuerdo con las razones expuestas por la Comisión para introducir el impuesto: contribución más equitativa del sector financiero y disminución de operaciones especulativas y desestabilizadoras de la economía real.

ACTIVIDAD EN EL PARLAMENTO EUROPEO

Opinión de la Comisión de Mercado Interior y Protección del Consumidor²⁷

²⁷

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2F%2FEP%2F%2FTEXT%2BREPORT%2bA7-2012->

Su opinión se conoció el 20 de marzo. Reconoce la pertinencia e importancia del ITF de cara a fortalecer el mercado único, ahora bien, alerta de que debe ser aplicable en los 27 Estados si no se quiere distorsionar el mercado único. No obstante, la meta debe ser un impuesto a escala mundial. Apoya que los ingresos se consignen al Presupuesto UE y pone el acento en que deben vincularse a la realización del mercado interior y a los objetivos de la Estrategia Europa 2020. El objetivo del impuesto debe ser desincentivar el riesgo y poner al sector financiero al servicio de la economía productiva.

Advierte de que los ingresos deben ser suficientes sin que provoquen deslocalización, por lo que, en tanto no haya un impuesto a escala mundial, se deben fijar unos tipos mínimos y dar un trato diferenciado a las transacciones de acciones y participaciones de fondos de pensiones y organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), gravándoles a un tipo del 0,05%. Por el contrario, las transacciones con productos de alto riesgo deben gravarse a un tipo superior. Cree la comisión parlamentaria que si el gravamen de los productos financieros estructurados conduce a su deslocalización, no se causaría perjuicio al mercado único de capital.

Propone los principios de denominación, negociación y mediación para la sujeción al impuesto (artículo 2ter) y la complementación del principio de residencia con el de emisión para ampliar el ámbito de aplicación. También propone gravar con el impuesto las operaciones de divisas al contado y los seguros de vida. Sin embargo, excluye del ámbito de aplicación subjetivo a las personas y establecimientos no financieros (artículo 9.3).

[0154%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2F%2FEN&language=EN#title5](http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2F%2FEP%2F%2FTEXT%2BREPORT%2bA7-2012-0154%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2F%2FEN&language=EN#title5)

Para luchar contra la evasión, propone introducir el principio de propiedad, mediante el que, si el ITF de una transacción sujeta no se recauda, ésta no sería jurídicamente ejecutoria y la transferencia de la titularidad jurídica del activo subyacente no se produciría.

Finalmente, urge a trasponer la Directiva antes de final de 2012 y a estudiar si el instrumento jurídico más apropiado sería un Reglamento en lugar de una Directiva.

Opinión de la Comisión de Presupuestos²⁸

El 29 de marzo conocimos su valoración positiva de la introducción del ITF porque cumple con los criterios que los recursos propios del presupuesto de la UE deben tener: suficiencia, estabilidad, visibilidad y simplicidad, bajos costos, recaudación fácil, equidad vertical y horizontal y contribuciones justas. También cita el claro apoyo de la población y la disposición del Tratado de Lisboa de que el presupuesto de la UE debe financiarse con recursos propios.

Opinión de la Comisión de Desarrollo²⁹

El 30 de marzo se conoció su posición en la que apuesta por vincular los ingresos a la financiación de bienes públicos y políticas de desarrollo (objetivos de desarrollo del milenio) y a la lucha contra el cambio climático.

²⁸

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bREPORT%2bA7-2012-0154%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN#title4>

²⁹

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bREPORT%2bA7-2012-0154%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fEN&language=EN#title3>

Además apoya que se mencione el deber de velar para que los establecimientos financieros no repercutan el impuesto sobre el ciudadano cliente (considerando 12). Es favorable a que se mencione la posibilidad de la cooperación reforzada. Finalmente dispone que el informe quinquenal de la Comisión examine también el impacto del ITF sobre la especulación de los productos de base y los productos alimentarios, sobre la lucha contra los paraísos fiscales (artículo 16.2) y que debe presentarse también al Parlamento (artículo 16.1).

Informe del Parlamento Europeo

El 23 de mayo el Parlamento aprobó el Informe presentado por la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios de la Eurocámara por 487 votos favorables, 152 en contra y 46 abstenciones.

La Eurocámara, consciente de la dificultad de lograr la unanimidad requerida para aprobar la Directiva en el Consejo, introduce referencias a la posibilidad de una cooperación reforzada que tome como base la propuesta de Directiva, así como a la idoneidad de establecer un impuesto a escala mundial (Considerando 2).

La modificación más notable que propone va enfocada a minimizar el riesgo de evasión fiscal y a garantizar la sujeción del mayor número de actores y transacciones (Considerando 13). Para ello propone ampliar el ámbito de aplicación del impuesto introduciendo el principio de emisión (artículo 1.2b; 3.1e bis y 3bis), de manera que se cubran las transacciones en las que se utilice un instrumento financiero emitido en la UE. La Eurocámara propone mantener el principio de residencia de manera que, con independencia del lugar de emisión, las transacciones en las que intervenga un actor establecido en la UE queden también sujetas.

No obstante, los fondos de pensiones quedarían exentos de tributación, en línea con lo sugerido por el CESE en su dictamen.

Otra propuesta antievasión consiste en vincular la propiedad de los valores transmitidos con el pago del impuesto, de modo que la titularidad jurídica no se transfiera mientras que el ITF no se haya recaudado (artículo 3ter).

Por otra parte, el Parlamento quiere que la Directiva fomente la negociación bursátil frente a la extrabursátil ("over the counter") imponiendo un tipo superior a éstas (Considerando 11bis y artículo 8.3bis). El objetivo es trasladar la negociación a mercados más transparentes y sujetos a regulación y control estrictos.

Asimismo, establece un plazo de 6 meses para el registro de la entidades financieras ante las autoridades tributarias del Estado en el que se consideren establecidas (artículo 10.1bis) y fija obligaciones de comunicación entre Estados y respecto a la Comisión y al Eurostat (artículo 10.1ter y 10.5bis). También prevé crear un "Comité ITF" que supervise la aplicación de la Directiva (artículo 11.1bis).

Por otra parte, se incide en el importante papel de la cooperación entre las autoridades tributarias nacionales para un buen funcionamiento de un ITF basado en el principio de residencia.

Finalmente, se sugiere que el Marco Financiero Plurianual 2014-2020 determine que parte del ITF sea gestionado a escala de la Unión como recurso propio, reduciendo las contribuciones de los Estados (Considerando 17bis).

ACTIVIDAD DEL CONSEJO (ECOFIN)

El grupo de trabajo de cuestiones fiscales se ha reunido en seis ocasiones durante el se-

mestre presidido por Dinamarca para tratar la Propuesta de Directiva de la Comisión.

En vista del rechazo de algunos Estados Miembros a los términos de la Propuesta, el grupo de trabajo decidió igualmente examinar alternativas al ITF. Los trabajos sobre la propuesta de la Comisión se han centrado en estudiar la posibilidad de una instauración progresiva del impuesto, de manera que en principio se excluya de gravamen a los productos derivados. En el transcurso de las reuniones ha ganado fuerza la idea de que la recaudación contribuiría a las arcas nacionales y no al presupuesto de la UE.

En febrero, Francia anunció la presentación de un proyecto de ley de un impuesto de transacciones financieras que entraría en vigor en agosto de este año y que sería armonizado con la Directiva, una vez aprobada.

A partir de abril, las posiciones divergentes quedaron patentes respecto a prácticamente todos los aspectos de la propuesta: diagnóstico del papel de los derivados en la economía; efectos de la "negociación de alta frecuencia" (Reino Unido afirmó que no es dañino); aplicación del principio de residencia o del de emisión o de una combinación de ambos; delimitación del concepto de entidad financiera... Por el contrario, el mayor consenso se ha situado en torno a eximir las operaciones de deuda pública, los fondos de pensiones (salvo Francia y Alemania) y los acuerdos de recompra, "REPOS" (*Repurchase Agreements*). El Reino Unido ha explicado su modelo de "stamp duty" que consideran insustituible.

En la reunión de junio se debatieron las alternativas existentes al ITF: Impuesto del timbre ("*Stamp Duty*"), gravámenes bancarios, ITF gradual o por fases o la supresión de la exención de IVA. Las posiciones han continuado enfrentadas, con Francia y Alemania apoyando la propuesta e interesados en

continuar trabajando en ella y Reino Unido especialmente opuesto a cualquier armonización. Así, el Consejo del ECOFIN reunido el 22 de junio³⁰ mantuvo un debate sobre un documento de la presidencia que sugería una introducción gradual del ITF y el estudio de formas alternativas de gravar o regular el sector financiero.

Descartada la unanimidad necesaria para sacar adelante la propuesta de la Comisión, la vía de la cooperación reforzada se explorará bajo la próxima Presidencia chipriota.

VI. IMPUESTOS ESPECIALES

6.1 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

La Comisión Europea presentó, el 13 de abril de 2011, una propuesta de Directiva³¹ 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.

³⁰

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/131141.pdf

³¹ 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>

En concreto, esta Directiva 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.

El Grupo de Trabajo de Fiscalidad Indirecta del Consejo de la UE ha tratado esta propuesta legislativa en sus reuniones durante el último año sin grandes avances ya que los Estados no se ponen de acuerdo sobre la introducción de la parte impositiva relativa a las emisiones de CO² del producto energético. Por su parte, el Parlamento Europeo se posicionó el pasado 19 abril emitiendo su Dictamen³² en el que recomienda una serie de enmiendas a la propuesta sobre el funcionamiento óptimo del mercado interior, la recuperación de energía a partir de residuos, la facultad de aplicación de un tipo cero en el consumo de los productos energéticos y la electricidad utilizados en agricultura, horticultura y en silvicultura, las instalaciones sujetas al régimen de comercio de emisiones, el nivel mínimo de imposición favorable aplicable al gasóleo, la distinción entre el gasóleo profesional y no comercial, el aumento de la tasa de impuestos del gasóleo en comparación con la gasolina, y la biomasa.

El ECOFIN del pasado 22 de junio adoptó una serie de Conclusiones sobre la propuesta de Directiva. El acuerdo es unánime entre los Estados miembros en relación a los tipos mí-

³²

[http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2011/0092\(CNS\)](http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2011/0092(CNS))

<http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/summary.do?id=1203076&t=d&l=en>

nimos de imposición aunque quieren tener la máxima flexibilidad para determinar la estructura de su impuesto energético nacional.

6.2 Adopción de la propuesta de Reglamento del Consejo sobre cooperación administrativa en materia de impuestos especiales

El Consejo adoptó el 2 de mayo el nuevo Reglamento sobre cooperación administrativa en materia de impuestos especiales³³. Las nuevas normas tienen como objetivo acelerar el cobro de los impuestos y mejorar los controles sobre los ingresos de los Estados miembros. Este Reglamento sustituirá a la normativa vigente para poder reflejar el sistema informatizado EMCS³⁴ vigente desde abril de 2010. En la actualidad, parte del intercambio de información sobre la circulación de productos sujetos a impuestos especiales (alcohol, tabaco y energía) que se lleva a cabo entre los Estados miembros se hace manualmente, por lo que la informatización de estos intercambios facilitará y agilizará el cobro de los impuestos especiales que se deben.

³³ Reglamento (UE) n.º 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 2073/2004

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:121:0001:0015:ES:PDF>

³⁴ El EMCS (*Excise Movement and Control System* o Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales) es un sistema informatizado que controla la circulación de productos cuyos impuestos no han sido pagados. Desde abril de 2010, el documento en papel que solía tener que acompañar a estos movimientos (documento administrativo de acompañamiento) ha sido sustituido por mensajes electrónicos que se envían entre emisor y receptor través de las administraciones de los Estados miembros.

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

El nuevo Reglamento sustituye los procedimientos manuales por procedimientos automatizados cuando esta información está disponible electrónicamente en el EMCS. También esclarece los derechos y obligaciones de los Estados miembros en cuanto a las solicitudes que pueden presentar, la información que debe de facilitarse, los plazos para dar respuesta a las solicitudes, así como el uso de formularios estandarizados para esos intercambios.

6.3 Impuesto sobre la electricidad - Suecia

El ECOFIN de 24 de enero adoptó una Decisión³⁵ por la que se autoriza a Suecia a aplicar un tipo impositivo reducido a la electricidad consumida por hogares y empresas del sector de los servicios situados en determinados municipios del norte del país, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 de la Directiva 2003/96/CE. Con esta medida, el Gobierno sueco pretende compensar los costes de calefacción, cuyo promedio representa un 25% más que en el resto del país, contribuyendo así a los objetivos de política regional. La excepción será aplicable hasta el 31 de diciembre de 2017.

VII. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

7.1 Evasión del IVA

El ECOFIN de 13 de marzo³⁶ tomó nota del Informe Especial n.º 13/2011 del Tribunal de Cuentas³⁷ "¿Sirve el control del régimen aduanero 42 para evitar y detectar la eva-

³⁵ <http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/11/st18/s118810.es11.pdf>

³⁶ http://ue.eu.int/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/129321.pdf

³⁷ <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/10588725.PDF>

sión del IVA?". Igualmente, los Ministros tomaron nota de las respuestas de la Comisión Europea al Informe del Tribunal, en particular de las explicaciones que da la Comisión para responder a las observaciones específicas del Tribunal en cuanto a las deficiencias reglamentarias observadas. También tomaron nota de las recomendaciones del Tribunal, aunque señalaron que desde el período que abarca el informe (2009) se han intensificado las medidas para mejorar el marco reglamentario: entre otras cosas, se ha modificado el artículo 143.2 de la Directiva del IVA y, en lo que se refiere al ámbito aduanero, se ha llegado por unanimidad a un acuerdo respecto a un documento administrativo único y que aplicarán todos los Estados miembros el 1 de enero de 2013 a más tardar. El Consejo alentó a los Estados miembros a seguir fortaleciendo la cooperación en este ámbito y a permanecer alerta en relación con la prevención y detección de la evasión del IVA en relación con el procedimiento aduanero 42.

7.2 Resolución del Parlamento Europeo sobre la necesidad de adoptar medidas concretas para combatir el fraude y la evasión fiscales

El 19 de abril el Parlamento Europeo adoptó una Resolución³⁸ sobre la necesidad de medidas concretas para combatir el fraude y la evasión fiscales.

En su Resolución, los eurodiputados parten de la siguientes consideraciones: se estima que la evasión y la elusión de impuestos representan cantidades importantes de ingresos que los Estados miembros de la UE no recaudan; esa pérdida de ingresos aumenta los niveles de déficit y deuda de los Estados miembros y reduce los fondos disponibles

para fomentar la inversión pública, el crecimiento y el empleo; la evasión y la elusión fiscales socavan la confianza de los ciudadanos en la justicia y la legitimidad de la recaudación de impuestos; es necesario mejorar de forma sustancial la información pública sobre la elusión y la evasión fiscales en cada uno de los Estados miembros; en términos generales, los Estados miembros deben evitar iniciar negociaciones bilaterales con terceros países y, si consideran no obstante necesaria la celebración de tales acuerdos bilaterales, deben informar inmediatamente al respecto a la Comisión con el fin de evitar toda infracción de la legislación de la UE; los países que se benefician de programas de ayuda han visto cómo, después de aumentar la recaudación de impuestos y eliminar privilegios de acuerdo con las propuestas de la Troika, muchas de sus grandes empresas dejan el país para beneficiarse de los privilegios tributarios que ofrecen otros países; es necesario que la UE establezca normas claras para impedir este tipo de competencia fiscal, que pone en peligro las estrategias de recuperación de los países afectados.

El Parlamento Europeo a través de la Resolución acoge favorablemente las conclusiones de la reunión del Consejo Europeo de los días 1 y 2 de marzo³⁹, en las que se pide a los Estados miembros que revisen, cuando proceda, sus sistemas impositivos con el fin de hacerlos más eficaces y eficientes, suprimiendo exenciones injustificadas, ampliando la base impositiva, aliviando la presión fiscal sobre el trabajo, mejorando la eficacia en la recaudación de impuestos y atajando la evasión fiscal, y se invita al Consejo y a la Comisión a que desarrollen con celeridad vías concretas para mejorar la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, también con respecto a terceros países, e informen al res-

38

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+MOTION+B7-2012-0203+0+DOC+XML+V0//ES>

39

<http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/12/st00/st00004-re01.es12.pdf>

pecto antes del final de junio de 2012. Además, pide a la Comisión que aborde con la mayor brevedad las cuestiones planteadas por la revisión de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro y que llegue rápidamente a un acuerdo con Suiza y los Estados miembros afectados e insiste en la necesidad de generalizar los intercambios automáticos de información y de ampliar el ámbito de aplicación de esta Directiva con el fin de poner efectivamente fin al secreto bancario.

Reitera la necesidad de centrarse en el papel clave que puede desempeñar una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades en la lucha contra el fraude fiscal. Considera que el refuerzo de la regulación y la transparencia en lo que se refiere a los registros de empresas y los registros de confianza es una condición previa para luchar contra la elusión de impuestos. Igualmente, el Parlamento acoge favorablemente las propuestas de la Comisión sobre la presentación de informes país por país en el marco de las Directivas sobre contabilidad y transparencia; recuerda que es esencial que se exija la presentación de informes desglosados por países a las empresas transfronterizas con el fin de detectar la elusión de impuestos por parte de las empresas.

También pide que se revisen la Directivas sobre matrices y filiales y la Directiva sobre intereses y cánones, con el fin de atajar la evasión en la UE a través de instrumentos financieros híbridos y solicita a los Estados miembros que aseguren una cooperación y coordinación fluidas entre sus sistemas fiscales y asignen recursos adecuados a los servicios nacionales competentes para la lucha contra el fraude fiscal. Finalmente, reitera su petición de mayor transparencia y control más estricto con el fin de impedir el uso de los paraísos fiscales, que son jurisdicciones extranjeras que no cooperan y se caracterizan en particular por la ausencia de impuestos o por impuestos simbólicos; la falta de un intercambio efectivo de informaciones con las

autoridades fiscales extranjeras; y la falta de transparencia en las disposiciones legislativas, jurídicas o administrativas.

7.3 La doble imposición en el mercado único

La Comisión publicó en noviembre de 2011 una Comunicación⁴⁰ al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a la doble imposición en el mercado único. La Comunicación identifica los problemas relacionados con la doble imposición transfronteriza y su repercusión en el mercado interior, explica las soluciones ya exploradas por los Estados miembros y las instituciones de la UE, y pasa revista a los ámbitos en que es preciso llevar a cabo una acción más coordinada, en primer lugar para evitar los casos de doble imposición y, a continuación, para garantizar un método efectivo, rápido y barato de resolución de controversias en el marco de los conflictos de doble imposición.

Entre las posibles soluciones, la Comunicación plantea: refuerzo de los instrumentos existentes, ampliación de la cobertura y del ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición, medidas encaminadas a lograr mayor coherencia en la interpretación y aplicación de las disposiciones de los Convenios de doble imposición por parte de los Estados miembros de la UE, y facilitación y aceleración de la resolución de controversias dentro de la UE.

El CESE dio su opinión sobre esta cuestión a través de su Dictamen⁴¹ de 28 de marzo emitiendo las siguientes recomendaciones: la eliminación de la doble imposición debería corresponderse con los objetivos perseguidos

⁴⁰ COM (2011) 712 final de 11.-11.2011

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0712:FIN:ES:PDF>

⁴¹ <http://www.eesc.europa.eu/?i=portal.en.eco-opinions.18040>

y respetar la soberanía fiscal de los diferentes Estados miembros; propone que el Foro de la UE sobre Doble Imposición se considere como un primer paso hacia la creación de un observatorio de la Comisión, como una manera de abordar la supresión de las barreras transfronterizas para los ciudadanos y que se examine la verdadera magnitud del fenómeno de la doble imposición y sus implicaciones económicas y sociales, así como las repercusiones que podrían tener las medidas destinadas a su supresión.

7.4 Programa FISCUS para incrementar la coordinación de las administraciones a partir del 2014

La Comisión Europea adoptó, el 9 de noviembre de 2011, una propuesta de Reglamento⁴² relativa al programa FISCUS. Dicho programa, que contará con un presupuesto de 777,6 millones de euros, tendrá una duración de siete años y empezará a aplicarse a partir del 1 de enero de 2014. FISCUS fusiona los programas de fiscalidad y aduanas, hasta ahora separados, con el fin de cumplir los objetivos de simplificación y reducción de costes que se ha fijado la Comisión.

FISCUS apoyará la cooperación entre las autoridades tributarias y aduaneras y otras instancias a fin de incrementar al máximo su eficacia y evitar que su labor adolezca de coordinación que pueda obstaculizar el mercado interior. El programa prevé asimismo la posibilidad de brindar ayuda específica a un país en caso de que surja un problema concreto. Asimismo facilitará la conexión en red, las acciones y la formación conjuntas de los responsables de las actividades aduaneras y fiscales, y financiará unos sistemas de tecno-

logías de la información (TI) muy avanzados que permitan el desarrollo de unas auténticas administraciones electrónicas en los ámbitos aduanero y fiscal. El desarrollo de las TI se llevará a cabo de forma compartida, lo que permitirá que por cada euro invertido en común se genere un ahorro equivalente a cuatro en beneficio de los Estados miembros.

La propuesta de Reglamento será discutida por el Parlamento Europeo y el Consejo con vistas a su adopción a finales de 2012, de forma que el nuevo programa pueda empezar a aplicarse a partir del 1 de enero de 2014. De momento, el CESE ya ha emitido su opinión sobre el programa.

En su Dictamen⁴³, el CESE respalda en términos generales la propuesta de programa FISCUS aunque recalca que hay que garantizar que las administraciones aduaneras y fiscales nacionales estén suficientemente preparadas para hacer frente a los desafíos de la próxima década y que es preciso dotar a los sectores fiscal y aduanero de un sistema informático moderno y eficiente. Además, el CESE desearía que se realizasen evaluaciones más detalladas sobre el impacto en los presupuestos gubernamentales de los Estados miembros y la UE. Cree que es importante que la Comisión pueda demostrar que los Estados miembros ahorrarán cantidades sustanciales en el presupuesto FISCUS en comparación con las disposiciones relativas a las actividades actuales. Asimismo, insta a una integración más activa de las prácticas aduaneras y subraya que una parte esencial del nuevo programa consiste en mejorar la formación y la eficacia de la formación de los funcionarios de los Estados miembros.

⁴² COM (2011) 706 de 9.11.2011

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0706:FIN:ES:PDF>

⁴³ <http://www.eesc.europa.eu/?i=portal.en.eco-opinions.21978>

VIII. PROCEDIMIENTOS

8.1 La Comisión solicita a España que modifique sus normas sobre los impuestos especiales

El 26 de abril la Comisión Europea solicitó oficialmente a España que modificara sus normas en materia de impuestos especiales a fin de ajustarlas al derecho de la UE.

Según las normas de la UE, toda circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de la UE debe ir acompañada de un documento administrativo electrónico con datos sobre las mercancías, incluida información sobre la duración de su trayecto. Las normas españolas imponen una penalización del 10 % sobre los impuestos especiales de las mercancías con una multa mínima de 600 euros si la duración del transporte de los productos sujetos a impuestos especiales estimada por el agente económico es menor que la duración real o si la diferencia de duración ha sido descubierta por las autoridades fiscales durante la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.

La Comisión cree que una duración del trayecto estimada para los productos sujetos a impuestos especiales que sea inferior a la real es independiente de cualquier intención fraudulenta y no impide cumplir su cometido al sistema de control de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales. Por esta razón, la Comisión considera que las normas españolas en materia de sanciones son desproporcionadas.

La Comisión ha solicitado oficialmente a España, a través de un dictamen motivado, que modifique su legislación en un plazo de dos meses, lo que constituye la segunda fase del procedimiento de infracción en virtud del artículo 258 del TFUE. A falta de una respuesta satisfactoria dentro de este plazo, la Comisión

podría llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la UE.

IX. PUBLICACIONES

La Comisión Europea publica los tipos de los impuestos especiales aplicables a los productos de alcohol y energía en la UE desde el 1 de enero de 2012:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/rates/index_en.htm

IVA - La Comisión publica un estudio sobre las cuestiones derivadas de un marco temporal reducido.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/vat_time-frame_report.pdf

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

El estudio responde a la aplicación del artículo 263.1 de la Directiva 2006/112/CE relativa al IVA, modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, en vigor desde el 1 de enero de 2010. El artículo 263.1 tiene por objeto garantizar que la información sobre las entregas intracomunitarias de bienes, incluyendo los suministros, y servicios es recogida e intercambiada por los Estados miembros con mayor rapidez, a fin de permitir una detección más rápida de fraude, en particular del fraude carrusel en el IVA (operador desaparecido).

El informe ha sido elaborado para la Comisión Europea por PWC en 2011 y se centra en las consecuencias para las empresas resultantes de un marco de tiempo reducido para la presentación de los estados recapitulativos y las posibilidades que se ofrece a los Estados miembros de establecer excepciones a la regla normal.

Taxation trends 2012 in the European Union-
Tendencias de la fiscalidad en la UE, edición
2012

Este informe contiene un análisis estadístico y económico detallado de los sistemas de imposición de los Estados miembros de la UE, Islandia y Noruega. Esta edición destaca la subida del IVA después de un periodo a la baja y el aumento progresivo de los impuestos de sociedades y sobre la renta.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

ARMONIZACIÓN FISCAL Y CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO (I)

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (*)

I. INTRODUCCIÓN

El presente estudio tiene por objeto analizar las implicaciones del principio de armonización fiscal, en sus diferentes formulaciones y ámbitos y con sus distintos contenidos y efectos, en el ejercicio de las potestades normativas tributarias de los Territorios Históricos del País Vasco. El análisis se efectúa desde dos perspectivas diferentes y complementarias entre sí: por un lado, se analizarán los aspectos teóricos, que serán ilustrados con la jurisprudencia y la doctrina pertinente en cada caso, y, por otro, se presentarán las implicaciones prácticas que dicho análisis teórico conlleva, centrándonos fundamentalmente en los efectos que el principio de armonización fiscal produce en el ejercicio de su capacidad normativa para el Territorio Histórico de Bizkaia. Como apartado final, se extraen una serie de conclusiones del análisis efectuado.

II. PUNTO DE PARTIDA: LA COMPETENCIA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO EN MATERIA TRIBUTARIA.

Sin perjuicio de que los fundamentos que vamos a exponer como punto de partida puedan resultar en cierta medida innecesarios por ser de sobra conocidos, resulta con-

veniente comenzar el presente análisis por la constatación de que las competencias de los Territorios Históricos del País Vasco en materia tributaria constituyen uno de los más claros exponentes de los derechos históricos de los Territorios Forales, que, amparados por la Disposición Adicional 1ª de la Constitución española de 1978, han sido actualizados en virtud del Estatuto de Autonomía del País Vasco de 1979 y de otras leyes específicas, entre las que destaca notablemente el Concierto Económico.

El ordenamiento jurídico vigente configura estos derechos históricos como derechos constitucionales, que la Constitución de 1978 ampara y respeta, pero cuyo origen es preconstitucional, por ser preexistentes a la aprobación de la Constitución y no creados por ella, y cuya titularidad es atribuida a los territorios de Álava/Araba, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra en virtud de su régimen tradicional foral de autogobierno territorial.

Esta garantía constitucional no supone en ningún caso el aseguramiento de unas potestades concretas ejercidas por dichos territorios con contenidos variables a lo largo de la historia, sino que lo que preserva es una institución de autogobierno territorial evolutiva

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

identificada como tal en cada momento histórico.²

Así en palabras del propio TC: *“Lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales, susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia. Como resulta de la misma dicción del párrafo segundo de la Disposición adicional primera C.E., lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su «foralidad», pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. La garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional. Es este núcleo identificable lo que se asegura, siendo, pues, a este último aplicables los términos de nuestra STC 32/1981, de 28 de julio, cuando declaraba que, por definición, la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado una vez por todas, sino la preservación de una Institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar (fundamento jurídico 3º)”*.

Por tanto, desde un punto de vista práctico, la dificultad reside no en determinar si los derechos históricos de los territorios forales se han integrado en el vigente ordenamiento jurídico instaurado tras la Constitución de 1978, cuestión sobre la que la Disposición

Adicional Primera despeja cualquier género de duda, sino en precisar su grado de reconocimiento, actualización e integración en dicho ordenamiento.

Es indudable que uno de los elementos más destacables en este núcleo identificable de la foralidad lo constituye el tradicional sistema foral de “conciertos económicos” que, históricamente, ha constituido el régimen económico-financiero privativo de las provincias aforadas. Sin embargo, no es menos cierto que este sistema tradicional de concertación debe ser objeto de *“actualización en el marco de la propia Constitución y de los Estatutos de Autonomía”*, tal y como dispone la Disposición Adicional Primera de la Constitución.

En el caso de los derechos históricos de los territorios forales de Álava/Araba, Bizkaia y Gipuzkoa, esta actualización a la que se refiere el legislador constituyente se ha llevado a cabo fundamentalmente a través del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 2/1979, de 18 de diciembre, (EAPV) que incorpora a su articulado instituciones de naturaleza foral, siendo su artículo 41.1 el que determina que: *“Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.”*

La integración de los territorios forales de Álava/Araba, Bizkaia y Gipuzkoa en una nueva realidad jurídica, la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV), en el proceso de configuración del Estado español como Estado de las autonomías que realiza la Constitución de 1978, origina que en el ámbito tributario se atribuyan a las Instituciones comunes de la CAPV ciertas competencias en relación a las potestades tributarias, que tradicionalmente correspondían con carácter exclusivo a las provincias aforadas, produciéndose tal y como lo expresa la doctrina acreditada una novación jurídica parcial mediante la conser-

² A estos efectos véanse, entre otras: STC 11/1984, de 2 de febrero, (F.J.4º), STC 76/1988, de 26 de abril (F.J.4º), a la que pertenece la cita que se reproduce a continuación, y STC 86/1988, de 3 de mayo, (f.j.5º). El subrayado es nuestro.

vación del modelo tradicional adaptado a la nueva organización autonómica³.

Es de destacar que si bien todos los derechos históricos han sido actualizados en el marco del EAPV, el legislador estatutario ejerció otras opciones de actualización distintas a la comentada, de tal manera que en relación a otros derechos históricos, como policía o educación, se asignó la competencia de raíz foral en exclusiva a las Instituciones de la CAPV, no haciendo sujetos activos a los Territorios Históricos en la actualización de los mismos.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 41 del EAPV establece las bases y principios que debe respetar y a los que se debe acomodar el contenido del régimen de Concierto.

En primer lugar, atribuye con carácter exclusivo a las instituciones de los Territorios Históricos plenas potestades normativas (41.2a “mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario”) y de aplicación de sus sistemas tributarios (41.2b “la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los Monopolios Fiscales”).

Si bien condiciona el ejercicio de dichas potestades al respeto de una serie de principios, entre los que destaca el principio de armonización fiscal, que juegan en dos planos diferenciados.

Así distinguimos, por un lado, el plano que relaciona e integra los sistemas tributarios forales con el sistema tributario estatal, con las obligaciones para los regímenes tributarios forales de:

- atender a la estructura general impositiva del Estado (art.41.2a)
- a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto (art.41.2a)
- aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas. (art.41.2c)
- respetar el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución. (art.41.2f)

Por otro lado, se encuentra el plano de relación e integración de los sistemas tributarios forales entre sí, residenciando en el Parlamento Vasco la potestad legislativa para la coordinación, armonización fiscal y colaboración dentro de la CAPV (art.41.2a). Son éstas las competencias que, en virtud de la actualización de los derechos históricos en materia fiscal efectuada por el EAPV, han sido asignadas a la CAPV y cuyo ejercicio supone de manera incuestionable una limitación a las plenas potestades tributarias que los Territorios Históricos tradicionalmente han ejercido.

No podemos finalizar el marco de actualización estatutaria de los derechos históricos en materia fiscal sin hacer una breve referencia al artículo 37.2 del EAPV que establece: “Lo dispuesto en el presente Estatuto no supondrá alteración alguna de la naturaleza del régimen foral específico o de las competencias de los regímenes privativos de cada Territorio Histórico”, y a la interpretación que del mismo ha realizado el Tribunal Constitucional en su ya citada Sentencia 76/1988, de 26 de abril (F.J.6º).

En esta sentencia, el Tribunal Constitucional ratificó la circunstancia de que el Estatuto

³ HERRERO DE MIÑON, M. “Idea de los derechos históricos”, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid 1991.

pueda limitar el régimen foral históricamente definido, ya que si éste no fuera el caso, el Estatuto no podría, evidentemente llevar a cabo ninguna actualización de los derechos históricos y resultarían inexplicables cláusulas estatutarias, como la que contiene el artículo 41.2 en materia fiscal que nos ocupa, que supongan una clara alteración de la posición histórica de los territorios forales. Y a su vez, el Tribunal afirmó que lo que el artículo 37.2 del Estatuto viene, en consecuencia, a establecer es que, tanto los poderes y atribuciones que se confieren a los nuevos órganos que se crean -las Instituciones comunes- como el reparto competencial que se efectúa en relación con las Instituciones centrales del Estado habrán de entenderse siempre sin menoscabo de la garantía del régimen foral y de las competencias inherentes a los Territorios Históricos que el EAPV determina.

De esta manera, el Tribunal Constitucional entiende que estamos ante una regla de garantía e interpretación, que coloca en lugar preferente, en cuanto a su respeto y protección, a los regímenes forales en su definición estatutaria, tanto frente a las Instituciones comunes del País Vasco como a los poderes centrales del Estado.

Aparece así definido lo que el Alto Tribunal denomina como *núcleo intangible de la foralidad*, que el mismo Estatuto precisa en los apartados 3 y 4 del artículo 37, intocable por los poderes autonómicos o estatales.

En lo que al objeto de los presentes comentarios interesa, el apartado 3 del artículo 37 al enumerar las materias en las que los Territorios Históricos tienen competencias exclusivas, remite en su letra f) a las competencias que se especifiquen en el propio Estatuto, que en su artículo 41.2 recoge, tal y como acabamos de ver, la potestad normativa de los Territorios Históricos para "mantener, establecer y regular el régimen tributario", de lo que claramente podemos concluir que dicha competencia forma parte del núcleo intangible de la for-

alidad, tal y como ha sido configurado por la jurisprudencia constitucional, como actualización de los derechos históricos al objeto de integrarlos en el ordenamiento jurídico vigente.

Bajo estas premisas, el ordenamiento jurídico y el entramado institucional actual configuran la CAPV, desde el punto de vista financiero y tributario, como una confederación de los tres Territorios Históricos, en la que las Instituciones comunes para afrontar sus competencias de gasto se nutren fundamentalmente de las aportaciones que realizan éstos, titulares de la principal fuente de ingresos, derivados de los sistemas tributarios forales, sin que puedan transferir sus competencias normativas al Parlamento Vasco, ya que dicha transferencia supondría una vulneración de la Constitución y del EAPV, aunque vean en cierta manera limitadas sus potestades por la competencia armonizadora del Parlamento Vasco.

III. ACERCAMIENTO AL PRINCIPIO DE ARMONIZACIÓN FISCAL COMO PRINCIPIO LIMITADOR DE LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

Constatado el hecho de que la actualización de los derechos históricos llevada a cabo por la Constitución y el EAPV residencia la capacidad normativa para mantener, establecer y regular sus regímenes tributarios en los Territorios Históricos del País Vasco, no es menos cierto que dicha competencia se ve limitada por una triple armonización fiscal: la que deriva de la integración de España en la Unión Europea (ordenamiento jurídico comunitario), la que deriva del Concierto Económico (ordenamiento jurídico estatal) y la que deriva de la integración de los Territorios Históricos en la CAPV (ordenamiento jurídico autonómico).

Por ello, todo parece indicar que nos encontramos ante un principio, el de armonización fiscal, cuyo contenido, alcance y efec-

tos diferirá sustancialmente según el plano en el que nos encontremos: comunitario, estatal o intracomunitario vasco.

En un acercamiento a dicho principio, la primera dificultad con la que topamos es la inexistencia de definiciones legales del concepto de armonización, lo que propicia su utilización polisémica y su confusión en ocasiones con conceptos colindantes al mismo, tales como el de coordinación, el de colaboración o el de aproximación de legislaciones, o con otros no tan cercanos como el de uniformización.

Sin embargo, la concreción de su contenido resulta ser de gran importancia si tenemos en cuenta que el establecimiento de principios armonizadores origina siempre un límite competencial para los titulares soberanos de la competencia a armonizar, resultando que la teoría de la armonización y coordinación fiscal a nivel internacional es uno de los aspectos más complicados de la financiación pública⁴.

Es por ello que la doctrina jurídica ha destinado importantes esfuerzos para precisar el contenido y alcance de este principio, que, como vamos a analizar en los siguientes apartados, resulta ser variable en función de la intensidad del proceso armonizador y de los diferentes planos y objetivos que se pretenden lograr mediante su aplicación.

A continuación pasamos a identificar el contenido y finalidad del principio de armonización, que deben respetar los Territorios Históricos en el ejercicio de su potestad normativa tributaria en los tres ámbitos que hemos diferenciado, cada uno de los cuales será analizado con mayor profundidad en los apartados siguientes de este estudio.

⁴ FUNDACIÓN BBV e INSTITUTO EUROPEO DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. "Los principios y normas de armonización fiscal en el Concierto Económico". Madrid 1997.

Centrándonos en el contexto comunitario, en el proceso de construcción europea la transferencia de competencias fiscales por parte de los Estados en materia tributaria se inició, en un primer momento, por la política aduanera, pasando, en un segundo momento, al ámbito de los impuestos indirectos, concretamente de los impuestos sobre el volumen de negocios y sobre consumos específicos, en la medida en que dicha armonización fuera necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. Por tanto, en el contexto europeo la armonización fiscal tiene un mero carácter instrumental al servicio del mercado único y sólo tiene sentido, tal y como establece el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), cuando su finalidad pretende evitar distorsiones en la creación y funcionamiento del mismo, no siendo su objetivo en ningún caso la creación de un sistema fiscal único para todos los Estados Miembros.

En cuanto al principio de armonización como inspirador de las relaciones tributarias entre Estado y el País Vasco, vista ya su procedencia estatutaria, se encuentra desarrollado por los artículos 2 y 3 del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Desde la aprobación del Concierto Económico de 1981, se configura este principio como fundamental para la relación e integración de los sistemas tributarios forales con el sistema tributario estatal. Además, en su articulado se concreta su contenido en un conjunto de normas armonizadoras formuladas de manera abstracta, como normas de principios que establecen los objetivos a los que han de dirigirse necesariamente las normas fiscales armonizadas, y cuyo respeto por parte de la normativa de los Territorios Históricos ha originado gran parte de las controversias judiciales relacionadas con la normativa tributaria vasca, siendo los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa los que han ido interpretando y dotando de

contenido este conjunto de normas al tener que resolver sobre su posible vulneración por parte de medidas tributarias concretas aprobadas por los Territorios Históricos.

Finalmente el tercer campo de juego del principio de armonización fiscal, a los efectos de nuestro estudio, se localiza entre los sistemas tributarios forales de la CAPV. Como hemos comentado esta competencia armonizadora es residenciada por el EAPV, en su actualización de los derechos históricos, en manos del Parlamento Vasco, originando que los Territorios Históricos tengan que ceder en cierta medida una parcela de la tradicional competencia exclusiva para mantener, establecer y regular su sistema tributario a este nuevo protagonista, al estar sometidos a su armonización.

La razón última de este principio de relación entre los tres sistemas fiscales creemos encontrarla en el propio diseño competencial y financiero del País Vasco, basado en un modelo de riesgo compartido o bolsa común de recursos procedentes de la recaudación total por los impuestos concertados. Este sistema de participación en los ingresos derivados del Concierto Económico fundamenta un interés en asegurar la homogeneidad y la suficiencia de los mismos, tanto por parte de las Instituciones Comunes, acreedoras de la mayor parte de dichos ingresos con los que deben afrontar el 70 por 100 del gasto público presupuestario de la CAPV, como de los propios Territorios Históricos.

IV. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EUROPEA Y SU INCIDENCIA EN LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

La existencia de un proceso de armonización fiscal en el seno de la Unión Europea ha supuesto una autolimitación de las competencias legislativas de los Estados Miembros así como de las entidades territoriales en que estos se organizan.

Los Tratados constitutivos de la Unión Europea no atribuyen a las instituciones comunitarias potestades normativas directas en materia fiscal. Sin embargo, los Estados Miembros en el proceso de construcción europea cedieron parte de su soberanía fiscal a las instituciones comunitarias que surgieron como consecuencia de los Tratados constitutivos. Las competencias fiscales así asumidas se limitan al ámbito de la armonización fiscal en determinados impuestos o en aspectos concretos de los mismos, teniendo en cuenta que la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea sino un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios provoque distorsiones, cualquiera que sea su magnitud, en el mercado interior europeo.

En el caso del Estado español, organizado desde el punto de vista fiscal y financiero según el, denominado por la teoría del federalismo fiscal, modelo de distribución asimétrica de competencias, la autolimitación derivada del principio de armonización fiscal europeo afecta no sólo al poder tributario normativo central, sino también a los poderes tributarios de los territorios forales, con independencia del reconocimiento de potestades tributarias autónomas en el plano normativo derivadas del sistema de Concierto Económico, teniendo éste que subordinarse al marco jurídico comunitario⁵.

IV.1. Armonización fiscal versus aproximación de legislaciones.

A los efectos de nuestro estudio resulta especialmente relevante precisar la diferencia entre armonización fiscal y aproximación o convergencia de legislaciones.

⁵ Véanse la STS de 12 de septiembre de 1996 (f.j. 3º), la STS de 13 de octubre de 1998 (f.j. 5º), la STS de 22 de octubre de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 12 de febrero de 1998 (f.j. 8º).

Así, el artículo 113 TFUE, dentro del capítulo dedicado a las disposiciones fiscales, establece que⁶:

“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”

Por su parte, el artículo 115 TFUE, dentro del capítulo dedicado a la aproximación de legislaciones, dispone que⁷:

“Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.”

Como se observa, en ambos casos se requiere la unanimidad de los Estados Miembros pero mientras que el concepto de armonización fiscal juega en el marco de la imposición indirecta y está prevista expresamente en el TFUE, la convergencia o aproximación de legislaciones ha sido el título competencial utilizado por la Comisión y el Consejo para lograr los escasos y lentos avances en la armonización de los impuestos

directos con los que se cuenta en la actualidad.

La labor de armonización fiscal, plasmada en Directivas comunitarias cuya transposición al ordenamiento interno ha de llevarse a cabo por los Estados Miembros, ha sido particularmente intensa en el caso del IVA, de los impuestos sobre consumos específicos (en argot comunitario “accisas”) y de los impuestos que gravan la concentración de capitales. En los dos últimos casos, la labor armonizadora de la Unión Europea afecta, en los sistemas fiscales del Estado español, a los Impuestos Especiales y al Impuesto sobre Operaciones Societarias.

La armonización fiscal en el IVA ha dado como resultado la fijación de una base imponible estandarizada, la desaparición de las fronteras interiores en el comercio intracomunitario y el establecimiento de una horquilla de tipos impositivos donde los Estados Miembros tienen cierta libertad de elección.

Por el contrario, la acción comunitaria amparada en el artículo 115, base jurídica para las Directivas sobre imposición directa, ha encontrado muchas dificultades para desarrollarse, entre otras razones, porque afecta directamente a la cada vez mas mermada soberanía en manos de los Estados Miembros y porque las diferencias normativas derivadas de la coexistencia de regímenes fiscales distintos en los Estados no constituyen *per se* una violación de los principios comunitarios.

Es por ello que la armonización de la imposición directa ha sido mínima y se encuentra limitada por los objetivos de la Unión. De esta forma, se han regulado mediante Directivas comunitarias aspectos puntuales de la imposición directa, como por ejemplo, las relaciones entre sociedades matrices y filiales localizadas en distintos Estados o las operaciones de reestructuración empresarial, fusiones, absorciones y escisiones a nivel comunitario, mereciendo especial mención el proceso de

⁶ El subrayado es nuestro.

⁷ El subrayado es nuestro.

aproximación de legislaciones que se esta llevando a cabo en la actualidad para el establecimiento de una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades.

En tanto las disposiciones fiscales de los Estados Miembros no afecten a las competencias propias de la Unión Europea, es decir, a las libertades fundamentales o al mercado único, el margen de maniobra de las Instituciones europeas es muy estrecho, lo que ha originado la irrupción de un fenómeno que cada vez tiene mayor relevancia, el denominado proceso de armonización negativa, del que nos vamos a ocupar a continuación.

En suma, frente a una armonización fiscal generalizada de la imposición indirecta, en los impuestos directos el margen de acción positiva para la aproximación de legislaciones de las Instituciones europeas es muy limitado, por lo que éstas han optado por impulsar una armonización o una coordinación de aspectos concretos y ello a medida que lo exija el avance hacia objetivos comunitarios no fiscales, como son el respeto a las libertades fundamentales o el mercado único.

IV.2. El proceso de armonización fiscal positiva.

El Capítulo III del Título III de la Constitución de 1978 se dedica a los Tratados Internacionales, a su vez, el artículo 1.5 del Código Civil establece que las normas jurídicas contenidas en los Tratados Internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, forman parte del ordenamiento interno.

Por su parte el vigente Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, introdujo una precisión al principio de sometimiento de los sistemas tributarios forales a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, tradicionalmente

contenido en el Concierto, al incluir en su artículo 2.Uno.Quinto un segundo párrafo, en referencia expresa a la materia tributaria, estableciendo que los sistemas tributarios de los Territorios Históricos *“deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea”*. Este principio añade además una regla competencial de carácter procedimental que establece que los Territorios Históricos deberán asumir las devoluciones que proceda practicar a los no residentes como consecuencia de la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición y las normas de armonización europea.

A la vista de las consideraciones realizadas en el apartado anterior, entendemos que la redacción de este precepto es técnicamente mejorable ya que los sistemas tributarios forales no sólo habrán de adecuarse a las normas de armonización fiscal *stricto sensu*, sino también a las dictadas en el ámbito fiscal tomando como título competencial la aproximación de legislaciones.

Conviene destacar que la transposición al ordenamiento interno de las normas sobre armonización fiscal dictadas por la Unión Europea no puede ser efectuada, directamente, por los Territorios Históricos, sino que esta transposición obligatoria se encuentra supeditada a la intervención normativa del Estado en el caso de los impuestos indirectos, ámbito en el que los Territorios Históricos, en virtud del Concierto Económico, carecen de cualquier competencia normativa.

Ello significa que las Directivas de armonización habrán de ser transpuestas al ordenamiento tributario español por las instituciones estatales sin que la inacción u omisión de éstas pueda ser suplida por actos normativos de los Territorios Históricos, lo que deriva no del ordenamiento jurídico comunitario sino del reparto competencial que realiza el or-

denamiento jurídico interno del Estado español en materia tributaria.

Como hemos analizado, la aplicación del concepto de armonización a los impuestos indirectos es clara conforme el artículo 113 del TFUE, de tal manera que el artículo 2.Uno.Quinto del Concierto Económico sólo puede interpretarse en este sentido. Por tanto, entendemos que la especificación puede resultar a estos efectos, redundante, puesto que basta observar los artículos correspondientes del Concierto para comprobar cómo el IVA, el Impuesto sobre Operaciones Societarias y los Impuestos Especiales de fabricación son tributos concertados en los que los Territorios Históricos habrán de aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común, careciendo de cualquier margen de decisión legislativa.

Curiosamente, el único problema que se plantearía en la imposición indirecta vendría dado por el hecho de que el Estado no transpusiera correctamente en su sistema tributario las Directivas de armonización comunitarias, de forma que los Territorios Históricos se encontrasen en la disyuntiva de respetar el artículo 2.Uno.Quinto o los preceptos del Concierto, que niegan su capacidad normativa en esta materia. No nos encontramos ante una mera hipótesis de trabajo sino que contamos con ejemplos reales y concretos en el IVA, que analizaremos más adelante, en los que el Estado español, y por ende los Territorios Históricos que han seguido la adaptación de las Directivas realizada por las instituciones del Estado, han sido cuestionados a la hora de incorporar a su ordenamiento interno normas armonizadoras comunitarias.

Cuestión distinta es determinar si en la imposición directa, en relación a la cual los Territorios Históricos son titulares de una ca-

pacidad normativa cuasi-ilimitada⁸, cuando se dicten normas comunitarias de aproximación de legislaciones, los Territorios Históricos pueden anticiparse a la reacción normativa del Estado para incorporar aquellas a la regulación de sus tributos o las pueden incorporar de manera diferente a la efectuada por el Estado, respetando el marco de la Directiva comunitaria y del Concierto Económico.

En este sentido, y sin perjuicio de los principios generales del Concierto, en especial el relativo a la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, que más adelante analizaremos, parte de la doctrina interpreta que solamente es posible una actuación autónoma de los Territorios Históricos en aquellos aspectos que, determinados de forma imperativa por las Directivas comunitarias, incidan en impuestos concertados de normativa autónoma, no en aquellos otros donde dichas Directivas concedan un cierto margen de libertad a los Estados Miembros⁹.

Apartándonos de esta interpretación, nos atrevemos a afirmar, siguiendo una abundante doctrina de nuestro Tribunal Constitucional¹⁰ en torno a esta cuestión, que es posible

⁸ El vigente Concierto Económico define como impuestos concertados de normativa autónoma, los siguientes: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Sociedades y algunas figuras de la imposición indirecta, fundamentalmente, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

⁹ DE LA HUCHA CELADOR, F. "El Régimen Jurídico del Concierto Económico", Ad Concordiam 2006.

¹⁰ Sirva por todas, SSTC 236/1991, fundamento jurídico 9º y 79/1992, fundamento jurídico 1º. Esta jurisprudencia determina que la ejecución del Derecho Comunitario corresponde a quien materialmente sea titular de la competencia según las reglas del Derecho interno por no existir una competencia específica para la ejecución del Derecho Comunitario, estableciendo la obligación de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas, criterios que no resultaron alterados ni por el ingreso de España

una adaptación diferente del Derecho Comunitario en materia fiscal por parte de los Territorios Históricos siempre que ésta respete las reglas internas de delimitación competencial entre el Estado y la CAPV, es decir, el Concierto Económico.

Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha interpretado en diversas sentencias¹¹ que una regulación distinta por parte de los Territorios Históricos es admisible siempre que no se vulneren los principios generales del Concierto Económico. Sin embargo, el Tribunal Supremo interpretó en 1999, en una única sentencia que nosotros conocemos, que una transposición del Derecho comunitario por parte de los Territorios Históricos diferente a la realizada por el Estado supone automáticamente el incumplimiento de los principios de armonización y coordinación fiscal con el Estado exigidos por el Concierto Económico¹².

IV.3. La denominada armonización fiscal negativa.

Como se ha indicado la acción normativa a través de Directivas de aproximación de legislaciones en el ámbito de la fiscalidad directa, conocida como armonización fiscal positiva, ha sido muy limitada y de escasa intensidad, lo que ha originado la aparición de lo que la doctrina denomina armonización fiscal negativa¹³, que consiste en la obligación de no hacer impuesta tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia europeo a

través de sus sentencias como por la Comisión mediante decisiones. Otra parte de la doctrina prefiere denominar a este fenómeno como armonización de segundo grado, reconociendo el primer grado a la armonización normativa por medio de Directivas.

A todo lo anterior añadiríamos otra vías de armonización, en una acepción amplia del término, como son la coordinación de las acciones de política fiscal, la integración de las políticas fiscales y el *soft law*, esto es, los criterios contenidos en las comunicaciones interpretativas, directrices o recomendaciones de la Comisión Europea y en las directrices o recomendaciones de la Comisión o del Consejo.

En relación al efecto producido por la jurisprudencia comunitaria, también conocida como legislación judicial, hay que indicar que ésta ha supuesto en estos últimos años un avance en la armonización de las legislaciones fiscales estatales sobre todo en relación a la fiscalidad empresarial de resultados bastante notables, como consecuencia de la interpretación que el Tribunal comunitario ha seguido del principio de no discriminación y de las normas del Tratado prohibitivas de las restricciones a las libertades comunitarias. Sin embargo, esta armonización es errática y adolece de sistemática lo que ha originado cierta inseguridad jurídica en relación a cómo debe realizarse la translación de los criterios jurisprudenciales consolidados en las sentencias por parte de los Estados Miembros a sus ordenamientos jurídicos internos.

Otra de las vías de armonización negativa utilizadas es la de la acción política conjunta uno de cuyos ejemplos mas destacables es la aprobación, el 1 de diciembre de 1997, por el Consejo ECOFIN de una Resolución relativa al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas¹⁴, en la que se acordó la crea-

en la Comunidad Económica Europea ni por la promulgación de normas comunitarias.

¹¹ Véanse la STSJPV de 11 de mayo de 1994 (f.j. 3º), la STSJPV de 26 de marzo de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 21 de julio de 1998 (f.j. 2º), la STSJPV de 30 de abril de 1999 (f.j. 2º).

¹² Véase la STS de 4 de diciembre de 1999 (f.j. 6º y 7º).

¹³ HERRERA MOLINA, P. y VILLAR EZCURRA, M "Ayudas fiscales y Derecho Comunitario" *Derecho & empresa: revista de estudios jurídicos y de empresa*. 2005.

¹⁴ Resolución del 1 de diciembre de 1997, Diario Oficial C 2 de 6.1.1998.

ción de un Grupo de evaluación de aquellas medidas fiscales que provocasen una competencia fiscal perniciosa entre los Estados Miembros. Esta Resolución fue adoptada no sólo por el Consejo sino también por los representantes de los gobiernos de los Estados Miembros, reunidos en el seno del Consejo. El Código de Conducta afecta a una competencia primaria de los Estados miembros, la fiscalidad directa de las empresas, por lo que no se utiliza un instrumento jurídicamente vinculante sino que se trata de un compromiso político formal de los gobiernos de los Estados Miembros sin fuerza vinculante.

Dicho Grupo, conocido como Grupo Primarolo en su inicio, dio traslado al Consejo de su informe final, en noviembre de 1999¹⁵, que contenía un análisis sobre el listado de medidas que podían ser consideradas potencialmente perniciosas por afectar de manera decisiva a la localización de las actividades económicas dentro de la Comunidad, identificando 66 medidas fiscales como perniciosas, las cuales se encuentran derogadas por los Estados Miembros a fecha de hoy y entre las que, como veremos más adelante, se encontraba un régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades específico del Territorio Histórico de Bizkaia. En la actualidad el Código de Conducta sigue operativo con idéntica finalidad como grupo de trabajo dentro del ECOFIN y finalmente desde 2011 representantes del País Vasco participan en el seno del mismo, como analizaremos más adelante en este estudio.

¹⁵ Informe final del Grupo sobre el Código de Conducta presentado al Consejo en el ECOFIN de 29 de noviembre de 1999.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/primarolo_en.pdf

IV.4. La política de ayudas de estado como instrumento indirecto de armonización fiscal y su especial incidencia en el régimen de Concierto Económico.

A pesar de que el régimen de ayudas de estado contemplado en el TFUE busca una finalidad ajena a la tributaria, en estos últimos años se ha convertido en un instrumento más de armonización fiscal negativa.

Los artículos 107 y 108 del TFUE, que regulan esta materia, constituyen una potente herramienta en manos de la Comisión Europea para poner coto a aquellas intervenciones de los Estados Miembros que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

Aunque excede de nuestro cometido realizar un estudio integral y detallado de la política comunitaria de ayudas de estado y su relación con la fiscalidad, resulta imprescindible realizar un acercamiento a esta materia desde la óptica de la capacidad normativa de los Territorios Históricos en fiscalidad directa.

La calificación de ciertos elementos sustanciales de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos como ayudas de estado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de diciembre de 2004, puso en entredicho la capacidad de las Instituciones forales para separarse, siquiera mínimamente, de la normativa tributaria del resto del Estado en el Impuesto sobre Sociedades. La errónea utilización de parámetros de Derecho Comunitario llevó al Tribunal Supremo a anular ciertos tratamientos fiscales, al considerarlos ayudas de estado incompatibles con el ordenamiento jurídico comunitario por incurrir en el elemento de selectividad territorial propio de éstas, debido al hecho que eran únicamente aplicable en una parte del territorio del Estado, en el País Vasco.

Tras la anulación como consecuencia de la referida sentencia de gran parte del la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos, tipo impositivo general de gravamen del 32,5% incluido, en 2005 los tres Territorios Históricos del País Vasco aprobaron una serie de medidas en el ámbito de la tributación empresarial entre las que destacaban el restablecimiento del tipo impositivo general en el 32,5 por 100 y la aprobación de ciertos beneficios fiscales similares a los anulados. La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades aplicable en el resto del territorio del Estado establecía un tipo impositivo general mas elevado, del 35 por 100, y no contemplaba los beneficios fiscales mencionados.

Las Normas Forales por las que se aprobaron tales medidas fueron recurridas por las Comunidades Autónomas de La Rioja y de Castilla y León, así como por el sindicato UGT, ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. A la vista de la sentencia conocida como Azores dictada por el Tribunal de Luxemburgo y de su posible aplicación al País Vasco, el Tribunal Superior presentó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia europeo el 20 de septiembre de 2006. En ella, el Tribunal planteaba si las medidas fiscales forales debían considerarse ayudas de Estado selectivas por otorgar una ventaja a ciertas empresas o producciones, y por tanto incompatibles con el mercado único, por el mero hecho de que no se aplicaban en todo el territorio del Estado español.

En líneas generales en su resolución de esta cuestión prejudicial sobre el régimen de Concerto Económico dictada en 2008, el Tribunal de Justicia europeo, y la Abogada General Kokott que emitió sus conclusiones en el asunto,¹⁶ confirmaron el contenido de la senten-

¹⁶ Conclusiones de la Abogada General Kokott de 8 de mayo de 2008 en los asuntos acumulados C-428/06 a 434/06 Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) v Juntas Generales del Territorio

cia Azores, ratificándose en la novedosa construcción jurídica propuesta por el Abogado General Geelhoed¹⁷, que dio lugar a dicha sentencia.¹⁸ En este sentido, el Tribunal volvió a negar, en una situación de descentralización asimétrica, la concurrencia del elemento de selectividad territorial, propio de las ayudas de estado, de una medida tributaria adoptada por una autoridad regional, por el mero hecho de que su ámbito de aplicación se limite al territorio de dicha autoridad y no sea de aplicación en la totalidad del Estado Miembro. Para ello la autoridad regional que adopta la medida tiene que hacerlo en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, que el propio Tribunal europeo identifica con la concurrencia de tres tipos de autonomía: institucional, procedimental y económica.

La consecuencia que se deriva de la superación del triple test de autonomía es la afirmación de que el territorio relevante a la hora de enjuiciar la medida, desde la óptica de la disciplina de ayudas de estado, es el de la propia región que adoptó la medida y no la totalidad del Estado al que la región pertenece, en contra de la opinión de la Comisión en estos asuntos y del Abogado General Saggio que en 1999 fue el primero que abordó la controvertida cuestión de la selectividad territorial en relación a las medidas fiscales adoptadas por entidades infraestatales de los Estados Miembros, en otra cuestión preju-

Histórico de Bizkaia y otros ECR 2008 I-06747. Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008 en los asuntos acumulados C 428/06 a C434/06 Unión General de Trabajadores de la Rioja y otros ECR I6747

¹⁷ Conclusiones del Abogado General Geelhoed de 20 de octubre de 2005. *Republica de Portugal v Comisión Europea. Acción de nulidad. Decisión de la Comisión 2003/442/CE- C-88/03. ECR 07115*

¹⁸ C-88/03. *Republica de Portugal v Comisión Europea* 6 de septiembre de 2006. ECR 07115

dicial planteada en el marco de un procedimiento contra otras Normas Forales vascas¹⁹.

En nuestra opinión, este triple test de autonomía parece pensado expresamente para la situación jurídica, competencial y financiera del País Vasco y de su régimen de Concierto Económico.

Desde el punto de vista de la "autonomía institucional", la región que adopta la medida debe gozar de un status político e institucional propio y diferenciado del de la autoridad central del Estado del que forma parte. La situación institucional del País Vasco responde a un origen histórico, su tradicional régimen de Concierto Económico con más de 130 años de historia, y goza de un reconocimiento constitucional, la Disposición Adicional 1ª de la Constitución española. Por su parte, las competencias normativas en materia de fiscalidad se ejercitan en parlamentos regionales, las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Bizkaia, Álava y Gipuzkoa, que conforman la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Desde el punto de vista de la "autonomía de procedimiento", las decisiones normativas de la autoridad regional deben adoptarse sin intervención de la autoridad estatal y sin que ésta pueda determinar su contenido.

En el País Vasco, las decisiones normativas se adoptan en las Juntas Generales de cada Territorio Histórico sin que autoridad estatal alguna pueda intervenir directa o indirectamente en su contenido. No sólo eso sino que el propio régimen de Concierto tiene un carácter pactado, de manera que su contenido, su ámbito competencial, no puede alte-

rarse por la voluntad unilateral de una de las partes, reconociendo a los Territorios Históricos las más amplias competencias legislativas. Por un lado, el propio Concierto es objeto de acuerdo entre los representantes del País Vasco y los del Estado, siendo objeto de ratificación en el parlamento español en procedimiento de lectura única sin que pueda alterarse su contenido y, por otro, cuantas Comisiones se encargan de la aplicación de las facultades reconocidas en el Concierto tienen una composición estrictamente paritaria.

Desde el punto de vista de la "autonomía económica", el ente regional debe asumir las consecuencias económicas de las decisiones que adopte en materia de fiscalidad sin que éstas sean directamente compensadas por la autoridad estatal. El hecho de que las instituciones del País Vasco dispongan de la totalidad de los recursos públicos que se generan en su territorio, obliga a que se establezcan los mecanismos oportunos que aseguren que cada una de las administraciones que asume competencias a desarrollar en el mismo disponga de los medios necesarios para afrontarlas. Este mecanismo es el llamado "sistema de cupo". Así, la cuantía del cupo se determina únicamente con variables y parámetros que exclusivamente quedan bajo el poder de decisión de la Administración central del Estado al aprobar sus Presupuestos generales, sin que el País Vasco pueda influir, directa ni indirectamente, en la fijación de su importe y sin que tenga ninguna incidencia en la cuantificación del mismo las decisiones adoptadas por los Territorios Históricos en materia fiscal.

En consecuencia tras la sentencia del Tribunal de Justicia europeo de setiembre de 2008, la capacidad normativa de los Territorios Históricos encuentra un claro acomodo en el ordenamiento jurídico comunitario, no considerándose territorialmente selectiva y, por tanto, quedando excluida del concepto de ayuda de estado del artículo 107 del TFUE, siendo considerado el País Vasco, en la ac-

¹⁹ Conclusiones del Abogado General emitidas el 1 de julio de 1999. Administración General del Estado v Juntas Generales de Gipuzkoa y Diputación Foral de Gipuzkoa. – Cuestión prejudicial remitida por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Asuntos acumulados C-400/97, C-401/97 y C-402/97. ECR (2000) I-01073

tualidad, como una de las regiones europeas con competencias fiscales verdaderamente autónomas.

En virtud de lo anterior, consideramos necesario recalcar que las decisiones de la Comisión Europea y los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo, que se han producido en estos últimos años, en relación con los incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades por vulnerar, bien las libertades fundamentales, bien la regulación comunitaria de ayudas de estado, en lo que a la selectividad material o sectorial se refiere, no suponen la negación del Concierto, ni de las facultades normativas que éste reconoce a los Territorios Históricos; simplemente suponen un juicio negativo en esos supuestos concretos sobre el ejercicio concreto de estas potestades en relación a un impuesto en particular y en unas circunstancias específicas. Juicio similar al que han sufrido y sufren los Estados Miembros, que nunca se ha interpretado como negación de la capacidad normativa en relación con su sistema tributario.

I. INTRODUCCIÓN.

Se calcula que las visitas a las salas de bingo de la Comunidad Autónoma de Euskadi han caído un 50% durante los últimos 10 años. El cierre de salas y la pérdida de empleos han constatado un deterioro de la actividad del bingo. No se trata de un problema meramente coyuntural consecuencia de la actual crisis económica, sino un menoscabo del sector de carácter estructural.

Junto con el descenso del número de visitas, también han caído las ventas brutas del sector (51,7% menos entre 2005 y 2011), el margen bruto empresarial (47,4% menos en el mismo periodo), y la recaudación por la imposición sobre el bingo (28,7% menos solo en el último año).

Si bien los vascos gastaron en el juego durante el 2010 un 10,2% menos que en el 2007, es el juego del bingo el que ha sufrido el descenso más pronunciado: un 23,2%, frente al 3% de caída en las Loterías y Apuestas del Estado.

El propio sector señala como causas del deterioro de la actividad, entre otras: la tributación inadecuada, el tratarse de un juego obsoleto, la imposibilidad de deducir el IVA, la irrupción de los juegos *on-line* y, desde el 2 de enero de 2011, la prohibición de fumar en las salas de bingo.

El aspecto tributario se ha tratado en la mayoría de comunidades autónomas y en países como Italia e Inglaterra. La tendencia es disminuir la tributación del bingo tradicional. Esa medida se ha acompañado, en algunos casos, del cambio a la tributación sobre el *win* (suma de las cantidades jugadas

menos lo destinado a premios), en lugar de sobre el *drop* (suma de las cantidades jugadas sin tener en cuenta lo destinado a premios), del establecimiento de reducciones temporales en los tipos impositivos siempre que se incentive la actividad (supuestos de mantenimiento del empleo, de nueva apertura de salas...), y de la fijación de tramos con tipos impositivos menores para proteger a los bingos de pequeña dimensión.

En la Comunidad Autónoma de Euskadi se ha reducido dos puntos la tributación del juego del bingo, pasando del 24% al 22% sobre el *drop*. Se encontraría, no obstante, tras Asturias (26,7%), Cataluña (25%) y Galicia (23,5%), entre las comunidades autónomas con un tipo impositivo general más alto.

En este artículo se analiza la actividad del juego en Euskadi y se hace especial incapié en la situación del sector del bingo. Para ello se realiza un estudio comparado de la evolución de la tributación del bingo en sus modalidades de tradicional, electrónico y *on-line*, en las distintas Comunidades Autónomas. La comparativa se lleva a cabo homogeneizando las bases imponibles de las diferentes figuras tributarias que gravan el juego del bingo. Gracias a ese estudio comparado es posible determinar si la presión fiscal que soporta este sector en Euskadi está por encima o por debajo de la media estatal.

El mismo análisis se realiza, aunque de un modo más genérico, respecto de la tributación de las máquinas de juego y de los casinos. Asimismo, con el fin de dar una visión lo más completa posible de la tributación del juego en Euskadi, se analiza la evolución de la recaudación tributaria que la actividad genera, y se hace especial mención a la normativa que regula el sector, así como a la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, que establece un nuevo impuesto sobre las operaciones de juego en el ámbito estatal.

(*) Técnica de la Dir. de Administración Tributaria del Dpto. de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco

II. JOKO-JARDUERAK EUSKADIN.

Joko-jardueraren joera zein den jakiteko, adierazgarria da aztertzea herritarrek horretarako erabiltzen duten diru-zenbatekoaren bilakaera. Euskadin, 2010. urtean, 1.273 milioi euro gastatu ziren jokoan. Aurreko urteetan gastatu zenarekin alderatuta, beheranzko joera nabaria izan da. Izan ere, 2009. urtean, % 8,6 gehiago gastatu zen jokoan; eta 2007ean, % 10,2.

Alabaina, 2010. urtean jokatutako diru-zenbatekotik 517 milioi euro kudeaketa publikoak duten jokoetan gastatu zituzten herritarrek (Estatuko Loteria eta Apustuak); kudeaketa pribatua dutenetara, berriz, 699 milioi euro bideratu ziren (kasinoak, bingoak, txanpon-makinak); eta azkenik, ONCEren jokoetan gastatutakoa 58 milioi euro izan da.

JOKOA EUSKADIN

	Urtea	Kasinoak	Bingoak	"B" makinak	ELA (1)	ONCE (2)	Guztira
Jokatutako zenbatekoa (milioika eurotan)	2007	90	139	591	533	64	1.418
	2008	84	138	671	530	63	1.485
	2009	72	117	619	527	60	1.394
	2010	70	107	522	517	58	1.273
Jokatutako batez besteko zenbatekoa biztanleko (eurotan)	2007	42	65	276	249	30	663
	2008	39	64	311	245	29	689
	2009	33	54	285	243	28	642
	2010	32	49	240	237	26	585
Gastu erreala (jokatutakoa - saritan banatutakoa) (eurotan)	2007	20	52	148	194	34	446
	2008	18	52	168	193	33	463
	2009	15	43	155	192	31	436
	2010	15	39	157	188	30	428
Batez besteko gastu erreala biztanleko (eurotan)	2007	9	24	69	90	16	209
	2008	8	24	78	89	15	215
	2009	7	20	71	88	14	201
	2010	7	18	72	86	14	197

- (1) Estatuko Loteria eta Apustuak: Loteria Nazionalea, Kiniela, Quinigol, Primitiva, Lototurf eta Quintuple Plus.
 (2) Eguneroko Kupoia, Kuponazoa, Asteburuko Superkupoia, Berezia, 7/39 eta Bat-bateko Loteria.

Iturria: Barne Ministerioaren Espainiako jokoaren 2010. urteko txostena

Kasinoetan jokatutakoa 70 milioi euroraino jaitsi zen 2010. urtean, hau da, 2009. urtearekin alderatuta, % 2,5 gutxiago gastatu zen Euskadiko kasinoetan; eta 2007. urtean gastatutakoarekin erkatuz gero, % 22,7 gutxiago.

Era berean, makinetan jokatutakoa gutxitu egin da. 2010. urtean, 522 milioi euro gastatu zituzten Euskadiko herritarrek txanpon-makinetan; 2009. urtean baino % 15,6 gutxiago, eta 2007. ean baino % 11,7 gutxiago.

Baina are gehiago gutxitu da bingo-jokoan egindako gastua. 2010. urtean, 107 milioi euro bideratu zituzten horretara herritarrek; hau da, 2009. urtean baino % 8,3 gutxiago, eta 2007. ean baino % 23,2 gutxiago.

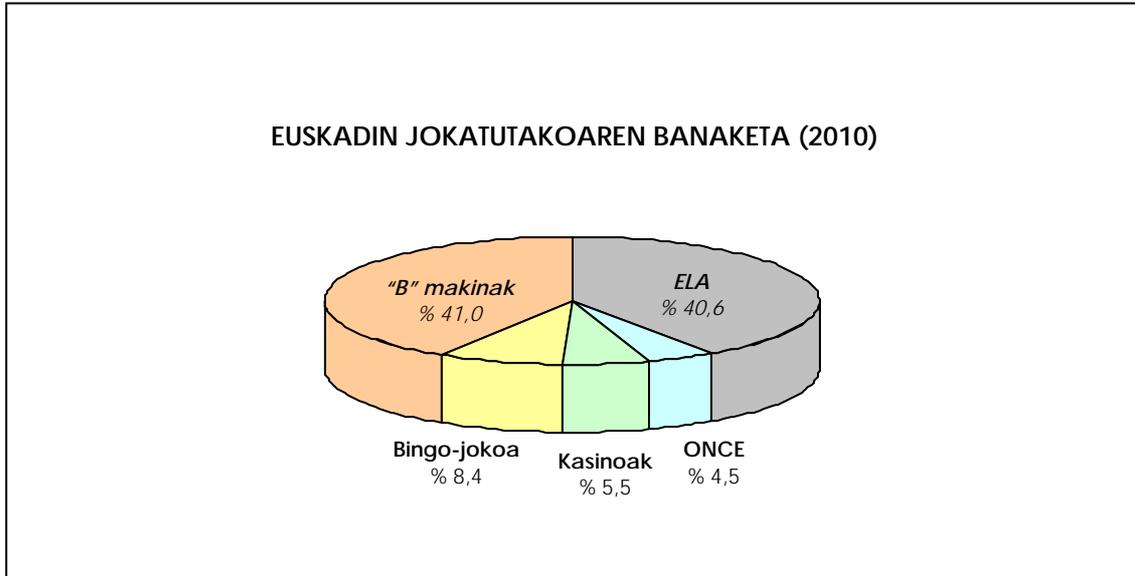
Halaber, Estatuko Loteria eta Apustuetan, beherakada % 1,9 izan da 2009. urtetik 2010era; eta % 3 2007tik. Ildo beretik, ONCEren jokoek ere beherakada izan dute: % 4,3 da aldea 2009tik 2010era; eta % 10,5, berriz, 2007tik 2010era.

Halatan, 2010. urtean jokatutako batez besteko zenbatekoa 585 euro izan da biztanleko. Horietatik, 240 euro "B" motako makinetan gastatu zituen biztanle bakoitzak; 237 euro Estatuko Loteria eta Apustuetan; 49 euro bingo-jokoan; 32 euro kasinoetan; eta 26 euro ONCEren jokoetan.

Orobat, 2007. urtean biztanle bakoitzak jokatutako batez besteko zenbatekoa 663 euro

izan zen. Hau da, biztanleko beherakada % 11,8 izan da 2007tik 2010era. Beherakada hori joko-mota guztietan gertatu da, batez ere kasinoetan eta bingo-jokoan.

jokoan baino ez da gertatzen; beste jokoetan *win*aren gainean ordaintzen baitira zergak.



Estatuan, 2010. urtean 27.339 milioi euro gastatu zituzten herritarrek jokoetan, eta, ondorioz, urte arteko % 9,2 jaitsiera ekarri zuen. Beherakada hori antzekoa izan da autonomia-erkidego gehienetan, Errioxan eta Nafarroan izan ezik; azken horietan, % 25,7 eta % 17,5 jaitsi baitzen, hurrenez hurren. 2010ean, biztanle bakoitzak jokatutako batez besteko zenbatekoa 581 euro izan da; 2009an baino % 9,7 gutxiago.

2011. urtea bukatzeaz zegoela, Euskal Autonomia Erkidegoan 17 bingo-areto zeuden zabalik. Areto horiek baimenduta duten gehieneko edukiera guztia 5.640 lagunentzakoa da, nahiz eta posible izan 10.000 arteko edukiera baimentzea. Hortaz, okupazio-maila % 56,4 da. Beste joko batzuek, esaterako, makinak, apustuek edo joko-aretoek erabat hartuta daukate baimendu daitekeen gehieneko edukiera.

III. BINGO-JOKOAREN EGOERA.

Bingo-joko tradizionalan aritzeko, jokalariek kartoiak erosi behar dituzte, eta hartarako, kartoiotan inprimatutako balioa ordaindu behar dute (bakoitzeko 2, 3 edo 6 euro). Hori hala izan dadin, joko-ustiatzaileek aldeaz aurretik foru-ogasunera jo behar dute bingo-kartoiak erostera, eta dagozkien zerga eta tasa ordaindu (% 22 kartoiaren balioaren gainean). Beraz, zergak joko-jardueraren kostu propio dira egun, eta ustiatzaileek bere gain hartu behar dute horrek erantsia dakarren finantza-kostua. Egoera zaharkitu hori bingo-

Izan ere, bingo-aretoen kopurua gutxitu egin da azken urteotan. 1992. urtean 26 bingo-areto zeuden zabalik, baina orduz geroztik 9 itxi egin dira; hau da, % 34,6 murriztu da azken urteetan. 2011. urtean, hain zuzen, 3 itxi dira. Guztira, zabalik jarraitzen duten 17 bingo-areto horietan, 411 lagunek lan egiten dute (56 lagun Araban, 235 Bizkaian eta 120 Gipuzkoan).

BINGO-ARETO KOPURUA	1992	2011
Araba	4	3
Bizkaia	15	11
Gipuzkoa	7	3
Guztira	26	17

Alabaina, bingo-areto askok atearak dituzte, bisiten kopuruak ere beherakada handia izan duelako. 2011. urtean 1.300.000 bisita erregistratu dira, ia-ia 2000. urteko erdia. 2005etik 2011ra bitartean, hain zuzen, jardueraren salmenta gordinak % 51,7 jaitsi dira; hau da, 89 milioi euro gutxiago.

Era berean, jaitsi egin dira bingo-kartoen salmenta, sariak eta bingo-jokoaren gaineko zerga-bilketa.

Horiek horrela, nahiz eta enpresen marjina gordinak azken bost urteotan % 1 gora egin (% 12,477tik % 13,572ra), 10 milioi euroko gale-za izan du: 21,4 milioi eurotik 11,3 milioi eurora; beraz, % 47,4 jaitsi da.

Urtea	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
SALMENTA GORDINAK (milioika eurotan)	171,8	161,0	155,6	138,1	116,6	106,9	83,0
Saldutako bingo-kartoiak (milioika unitatetan)	85,9	80,5	77,8	69,1	58,3	53,4	41,5
Bingo-jokoaren gaineko tasa (milioika eurotan)	34,5	32,1	31,3	27,7	23,2	21,3	15,3
Bingo-jokoaren gaineko zerga (milioika eurotan)	7,0	6,4	6,3	5,6	4,6	4,3	3,0
ZERGA GUZTIRA (milioika eurotan)	41,5	38,5	37,6	33,3	27,8	25,6	18,3
Bingo-kartoen kostua (milioika eurotan)	0,6	0,6	0,6	0,5	0,4	0,4	0,3
Sarien %	63,0	63,0	63,0	62,0	62,0	62,0	64,0
SARIAK (milioika eurotan)	108,2	101,5	98,0	85,6	72,3	66,3	53,1
ENPRESEN MARJINA GORDINA (milioika eurotan)	21,4	20,5	19,4	18,7	16,1	14,6	11,3
ENPRESEN MARJINA GORDINA (%)	12,477	12,720	12,470	13,517	13,773	13,656	13,572

2011. urtean, bingo-jokoaren salmenta gordinak 83 milioi euroraino heldu dira. Kopuru hori honela banatu da:

- % 22, bingo-jokoaren gaineko zerga eta tasa, hau da, 18,3 milioi euroren bingo-kartoiak erosterakoan bilduta;
- % 64, sariak: 53,1 milioi euro banatuta;
- % 0,4, bingo-kartoiak erosteko ordaindu beharrekoa, 310.000 euro;
- % 13,6, enpresen marjina gordinak, hots, 11,3 milioi euro, jardueraren beste kostu batzuei aurre egiteko (langileak, Gizarte Segurantzari egin beharreko kotizazioak, hornidurak, kontsumoak...).

Bai Euskadin, bai Estatuan bingo-jarduerak behera egin izanaren zergatien artean hauek aipatzen ditu joko-sektoreak berak: zergapetze desegokia, eskaintza murriztua duen zaharkitutako jokoak, jasandako BEZa ezin kendu

izatea², *on-line* jokoak agertu izana eta, 2011ko urtarrilaren 2tik aurrera, tabakoaren aurkako legea.

² BEZa ordaintzetik salbuetsita daude jokoaren eta ausazko konbinaketen gaineko zerga-egitateak diren jarduerak; salbuespen hori bingoaren kudeaketa-zerbitzuetara ere hedatzen da (Lurralde Historikoetan BEZa arautzen duten xedapenetako 20.19 artikulua). Horren ondorioz, bingo-jokoak ustiatzen duten enpresek ezin dute berreskuratu hornitzaileek jasanarazitako edo erosketetan jasandako BEZa. Jasandako BEZaren zatia berreskuratu ahal izateko hainbanaketa-erregela soilik da aplikagarri, zergari loturik eta zerga horretatik salbuetsi barik dauden bestelako eragiketak egiten badira. Hainbanaketa hori kalkulatzeko izendatzailean konputatuko da bingo-kartoiak saltzean lortutako zenbateko osoa. Hortaz, ezin izango da kendu sarietara zuzendutakoa.

IV. BINGO-JOKOAREN GAINENKO ZERGAREN ORDAINKETA.³

Autonomia-erkidegoek ezarrita duten bingo-jokoaren gaineko zergaren ordainketa erkatuz gero hiru joera antzematen dira 2007-2012 bitarteko epean. Batzuek ezer gutxi aldatu dute euren zergapetzea; beste batzuek presio fiskala igo egin dute; eta azkenik, autonomia-erkidego gehienetan jaitsi egin dituzte ordaindu beharreko zenbatekoak.

Bingo tradizionalaren zergaren ordainketak ez du ia aldaketarik eduki autonomia-erkidego hauetan: Errioxa, Aragoi, Kanariak, Galizia, Asturias eta Gaztela eta Leon.

Alde batetik, **Errioxan, Aragoian eta Kanarrietan**, % 20ko zerga-tasa orokorra aplikatzen da jokaturakoaren gainean. Hala ere, Errioxan, 2010. urtetik aurrera zerga-oinarria *wina* izatera pasatu da (% 58,82), eta tasa murriztua aplikatzeko aukera dago (2011. urtean % 57 eta 2012.ean % 50), betiere, enplegua mantentzen bada. Errioxak, gainera, berriazko zerga-tasa dauka ezarrita bingo elektronikoa-aren gainean: % 30 *winaren* gainean, hain zuzen.

Nolanahi ere, Aragoiko Gorteen onartu berria dute 3/2012 Legea, martxoaren 8koa, Aragoiko Autonomia Erkidegoko zerga- eta administrazio-neurriei buruzkoa. Ondorioz, lurralde horretan ere bingo tradizionalaren zerga-oinarria *wina* da, egun; jokaturakoaren % 35,5, hain zuzen. Hala ere, ordaindu beharreko zenbatekoak berdina izaten jarraitzen du (% 56,33 / *wina* = % 20 / *drop*). Zerga-oinarria eta -tasa aldatu ez ezik lege berriak % murriztua aplikatzeko aukera ere ezartzen du (%

50,7 *winaren* gainean), enplegua mantenduz gero. Azkenik, autonomia-erkidego honek ere berriazko zerga-tasa ezarri du bingo elektronikoa-aren gainean: % 35,5 *winaren* gainean (enplegua mantentzen badute, berriz, % 20 aplikatuko da).

Beste alde batetik, **Galizia** eta **Asturias** zerga-tasa altuena daukaten autonomia-erkidegoen artean kokatzen dira: bata % 23,5; eta besteak % 26,7, hurrenez hurren, *droparen* gainean. Galizian, halaber, 2012. urtean zerga-tasa murriztuak aplikatu daitezke, enplegua mantentzen bada (% 3,75ko zerga eta % 15eko tasa). Bingo elektronikoa-ri ere berriazko zerga-tasa ezarri diote: % 37,5 *winaren* gainean (% 7,5eko zerga eta % 30eko tasa), eta enplegua mantentzen bada % 30 aplikatzeko aukera dago (% 5eko zerga eta % 25eko tasa).

Asturiasko Printzerrian, berriz, 2012ko aurrekontuen lege proiektua baztertzearrekin eta legegintzaldia amaitu aurretik egindako hauteskundeetarako deialdiarekin, bertan behera geratu zen bingo-jokoaren gaineko tasa murriztea aurreikusten zuen proiektua. Proiektu horrek 3 puntuko jaitziera ezartzen zion bingoaren gaineko tasari (% 20tik % 17ra), eta tasa gutxitua ere ezartzen zuen, enplegua mantentzekotan (% 15).

Azkenik, **Gaztela eta Leonen**, bingoaren gaineko zerga-ordainketak aldaketa batzuk izan ditu 2007tik 2012ra bitartean. 2011. urtean eta 2012.ean tasak hiru tarte desberdin dauka jokaturako zenbatekoaren arabera: % 50, *winaren* gainean jokaturakoa 5 milioi euro baino gutxiago bada; % 52,5, jokaturakoa 5 milioi eta 15 milioien artean badago; eta % 55, gehiago bada. Aldi berean, tasa gutxitua aplikatuko da (2011n % 43,5, eta 2012an % 35), langilerik kaleratzen ez bada, eta hasierako lau urteetan bingo-areto berriak zabaltzekotan.

³ Atal honetan bingo-jokoaren zerga-ordainketa aztertuko da: tradizionala, elektronikoa eta *on-line*.

Bingo-joko tradizionala aztertzeko, batu egin dira jokoaren gaineko tasa eta bingo-jokoaren gaineko zerga. Horrez gain, autonomia-erkidegoen arteko konparazioa egin ahal izateko, aldatu egin dira *winaren* gainean ezarritako zerga-tasak, *droparen* gainean emanez guztiak.

BINGO TRADIZIONALAREN ZERGA-ORDAINKETA (2007-2012)

AUTONOMIA- ERKIDEGOA	Zerga+tasa				2007				2010				2011				2012			
	(1)				zerga		tasa		zerga		tasa		zerga		tasa		zerga		tasa	
	2007	2010	2011	2012	%	zerga-oinar.	%	zerga-oinar.	%	zerga-oinar.	%	zerga-oinar.	%	zerga-oinar.	%	zerga-oinar.	%	zerga-oinar.	%	zerga-oinar.
ANDALUZIA	24,5	23,5	23,5	20,0			24,5	drop			23,5	drop			23,5	drop			20,0	drop
ARAGOI (2)	20,0	20,0	20,0	20,0			20,0	drop			20,0	drop			20,0	drop			56,33	win
ASTURIAS (3)	26,7	26,7	26,7	26,7	10,0	sariak	20,0	drop	10,0	sariak	20,0	drop	10,0	sariak	20,0	drop	10,0	sariak	20,0	drop
BALEARRAK (4)	29,5	25,5	25,5	19,0			31,0	drop sariak			31,0	drop sariak			31,0	drop sariak			19,0	drop
ERRIOXA (5)	20,0	20,0	20,0	20,0			20,0	drop			58,82	win			58,82	win			58,82	win
EUSKADI	24,0	24,0	22,0	22,0	4,0	drop	20,0	drop	4,0	drop	20,0	drop	3,6	drop	18,4	drop	3,6	drop	18,4	drop
EXTREMADURA	20,0	20,0	22,0	21,0			20,0	drop			20,0	drop			22,0	drop			21,0	drop
GALIZIA	23,5	23,5	23,5	23,5	5,0	drop % 70	20,0	drop	5,0	drop % 70	20,0	drop	5,0	drop % 70	20,0	drop	5,0	drop % 70	20,0	drop
GAZTELA ETA LEON (6)	19,2	20,0	19,3	19,3			60,0	win			20,0	drop			55,0	win			55,0	win
GAZTELA-MANTXA	20,0	24,5	23,0	23,0			20,0	drop			24,5	drop			23,0	drop			20,0	drop
KANARIAK	20,0	20,0	20,0	20,0			20,0	drop			20,0	drop			20,0	drop			20,0	drop
KANTABRIA (7)	23,3	21,6	21,6	19,6			25,0	drop sariak			23,0	drop sariak			23,0	drop sariak			56,0	win
KATALUNIA	20,0	25,0	25,0	25,0			20,0	drop			25,0	drop			25,0	drop			25,0	drop
MADRILGO ERKIDEGOA (8)	24,9	22,0	15,0	15,0	6/7	sariak	20,0	drop			22,0	drop			15,0	drop			15,0	drop
MURTZIA (9)	24,1	22,0	22,0	20,7	6,0	sariak	20,0	drop	6,0	sariak	18,0	drop	6,0	sariak	18,0	drop	6,0	sariak	55,0	win
NAFARROA (10)	26,8	26,6	24,3	23,0	10,0	sariak	20,0	drop	10,0	sariak	20,0	drop	10,0	sariak	52,0	win	10,0	sariak	47,0	win
VALENTZIAKO ERKIDEGOA	26,0	23,0	23,0	18,0			26,0	drop			23,0	drop			23,0	drop			18,0	drop
Batez bestekoa	23,1	22,8	22,1	20,9																

(1) Sarietan banatzen den % kontuan izanda, zutabe honetako zerga-tasa guztiak jokoaren gainean ematen dira; *drop*aren gainean, alegia.

(2) Aragoi. 2012an eta 2013an enplegua mantenduz gero, % 50,7 *win*aren gainean aplikatuko da.

(3) Asturias. Jokaturakoaren % 67 sariak banatzera zuzendua.

(4) Balearrak. Tasa hauxe da: 2010ean eta 2011n, % 17,6 *drop*aren gainean, eta % 13,4 sarien gainean. Bestalde, 2007an, sarietara zuzendutakoa % 57 da; eta 2010ean eta 2011n % 59.

(5) Errioxa. Jokaturakoaren % 66 sariak banatzera zuzenduta. Hala ere, zerga-tasa murriztua aplikatuz gero, sarietara zuzendutakoa jokaturakoaren % 67 izango da, 2011n, eta % 69, 2012an.

(6) Gaztela eta Leon. Sarietara bideratutakoa 2007an % 68 da; eta 2011n eta 2012an % 65.

(7) Kantabria. Tasa hauxe da: 2007an, % 20 *drop*aren gainean eta % 5 sarien gainean; 2010ean eta 2011n, % 19 *drop*aren gainean eta % 4 sarien gainean. Sarietara zuzendutakoa, berriz, % 65 da.

(8) Madrilgo Erkidegoa. 2007an sarietan banatutakoa, jokaturakoaren % 70 da.

(9) Murtzia. Sarietan banatutakoa hauxe da: 2007an, jokaturakoaren % 68; 2010ean eta 2011n, % 67; eta 2012an, % 70. Bestalde, 2010ean eta 2011n enplegua mantentzen duten bingo-aretoek % 10eko dedukzioa aplikatu ahal izango dute tasaren gainean.

(10) Nafarroa. Sarietara zuzendutakoa hauxe da: 2007an, % 68; 2010ean eta 2011n, % 66; eta 2012an, % 65.

Horrez gain, autonomia-erkidego horrek berriazko zerga-tasa dauka ezarrita bingo elektronikoaren arloan (% 25 *winaren* gainean; 2011. urtean % 30) bai eta, *on-line* bingoaren kasuan ere (% 10 *winaren* gainean).

Askoz ere gutxiago dira bingo-jokoaren gaineko zergapetzea igo duten autonomia-erkidegoak. Honako hiru hauei buruz ari gara: Katalunia, Gaztela-Mantxa eta Extremadura.

Kataluniak igo du gehien zerga-tasa: 5 puntu, % 20tik % 25era; **Gaztela-Mantxak**, berriz, 3 puntu igo ditu, % 20tik % 23ra; eta, **Extremadurak**, azkenik, puntu bakarra, % 20tik % 21era. Halaber, Gaztela-Mantxan, 2010ean % 24,5eraino zergapetu zuten jokaturakoa; eta Extremaduran, 2011n, % 22raino. Autonomia-erkidego horietan ere bingo elektronikoak berriazko zerga-tasa dauka ezarrita (% 30 *winaren* gainean); eta Extremaduran, gainera, *on-line* jokaturako bingoak *winaren* gaineko % 10eko zerga ordaindu beharko du.

Aitzitik, Gaztela-Mantxako Gorteek onartu berria dute 2/2012 Legea, apirilaren 19koa, lagatuko zergen inguruko neurriak eta bestelako neurri fiskalak ezartzen dituen abenduaren 4ko 9/2008 Legea aldatzen duena. Horren bidez, bingo tradizionalaren gaineko zerga-tasa jaitsi egin dute, eta 2007an zegoen karga bera ezarri, hau da, % 20 jokaturakoaren gainean.

Beste autonomia-erkidego guztietan gutxitu egin da bingo tradizionalaren gaineko zergaren ordainketa, hauetan, hain zuzen: Andaluzian, Balearretan, Kantabrian, Madrilgo Erkidegoan, Murtziako Eskualdean, Valentziako Erkidegoan, Nafarroan eta Euskadin.

Andaluzian, 2012an, 3,5 puntu egin du behera zerga-tasak. Urte horretan, bingo elektronikoari eta bingo *on-linei* ere berriazko zerga-tasa ezarri zaio: % 30 *winaren* gainean.

Balearretan ere, 2007an ezarritako % 29,5 zerga-tasa (% 27,5 jokaturakoaren gainean eta % 3,5 sarien gainean) % 19raino jaitsi da 2012an.

Modu berean, **Kantabrian**, 2007ko zerga-tasak ia 4 puntu egin du behera, % 23,3tik (% 20 jokaturakoaren gainean eta % 5 sariak jasanarazita) 2012ko % 19,6ra, hau da, *winaren* gaineko % 56ra (% 45 bingo-kartoiak eroterakoan aplikatzen da eta beste % 11 sariak jasanarazten dute).

Madrilgo Erkidegoan, presio fiskalak 5 puntu egin du behera, 2007ko % 24,9tik 2012ko % 15era. Autonomia-erkidego horretan 2008ko urtarrilaren 1era arte indarrean egon da bingo-jokoaren sarien gaineko zerga. Zerga horrek % 6 kargatzen zituen sarietan banaturako lehenengo 3.005,00 euro; zenbateko horretatik gorakoak % 7ko zama zuen. Zerga hori kendu izana tasaren igoerarekin konpentatu zen neurri batean (*droparen* gaineko % 20tik % 22ra igo baitzen); baina igoera hori beherantz egin zuen 2011n. Izan ere, urte horretan, zerga-tasa % 15eraino jaitsi eta gaur arte bere horretan mantendu da.

Beraz, gaur egun bingo tradizionalaren gaineko zerga-tasarik txikiena Madrilgo Erkidegoarena da. Bingo elektronikoak, berriz, % 30eko karga dauka, *winaren* gainean; eta *on-line* jokaturako bingoak, ordea, % 10ekoa.

Era berean, **Murtzian**, 2007ko % 24,1 zerga-tasa (% 6 sarien gainean eta % 20 *droparen* gainean), % 20,7raino jaitsi da 2012an (% 6 sarien gainean eta % 40 *winaren* gainean jokaturakoa 7,5 milioi euro baino gutxiago bada, % 50 jokaturakoa 7,5 eta 15 milioi euroren artean badago, eta % 55 jokaturakoa 15 milioitik gorakoa bada). Beraz, 3,4 puntu jaitsi da gehieneko tasarekin alderatuz gero; 4,9 puntu erdiko tasarekin; eta 7,9 txikienarekin. Bestalde, bingo elektronikoak ere berriazko zerga-tasa dauka ezarrita: % 30 *winaren* gainean.

Ildo beretik, **Valentziako Erkidegoak** ere jait-si egin du zerga-tasa: % 26tik (2007an) % 23ra (2010ean eta 2011n). 2012. urtean, berriz, zerga-tasa desberdina aplikatzen da urtealdian jokaturako bingo-kartoen ageriko balioen zenbateko metatuaren arabera, Murtziako Eskualdeak ezarrita duen antzera. Hau da, % 2, jokaturakoa 400 mila euro baino gutxiago bada (lehenengo 200 mila eurogatik ez da tasarik ordainduko); % 15, jokaturakoa 400 mila eta 3 milioi euroren artean badago; % 16, jokaturakoa 3 eta 8 milioi euroren artean egonez gero; eta % 18, jokaturako zenbatekoa handiagoa bada. Beraz, gutxieneko jaitziera 8 puntukoa da, eta, horren ondorioz, Madrilen atzetik zama txikien duen autonomia-erkidegoa da.

Nafarroan ere, bingoaren zerga-tasa jaitzi egin da. Alde batetik, tasak, % 20tik (2007an) % 17,68ra (2011n) egin du behera; eta jaisten jarraitu du 2012ko % 16,45eraino (azken hori, kontuan harturik sarietara zuzendutakoa % 65 dela, gaur egun tasa *winaren* gainean baita-go ezarrita: % 47).

Beste alde batetik, Nafarroan luxuzko gastuen gaineko zerga dago araututa. Zerga horrek, 2/1995 Foru Legean oinarriturik (martxoaren 10ekoa, Nafarroako toki ogasunei buruzkoa), bingo-jokoan lortutako sariak kargatzen ditu. Foru Lege horri jarraituz, udalerriek sarien gaineko zuzeneko zerga ezarri eta exijitu dezakete. Hortaz, zergaren subjektu pasiboa saritutakoa izango da, nahiz eta jokoa antolatzen duen enpresak atxiki behar ordaindu beharreko tributu-zorra. Ehunekoa ordenantza fiskalaren bidez ezarriko da, eta ez du % 10 gaintutuko. Gauzak horrela, Iruñean % 8 dago ezarrita; eta Tuteran, berriz, % 4.

Beraz, aipatutako tasa eta zerga kontuan hartuz, Iruñean bingo-jokoaren gaineko kargak 3,8 puntu egin du behera (2007ko % 25,44tik 2012ko % 21,65ra); eta, ildo beretik, Tuteran, 3,67 puntu jaitzi da (2007ko % 22,72tik 2012ko % 19,05ra).

Halaber, **Euskal Autonomia Erkidegoan**, 2011ko martxoaren 1etik aurrera, Lurralde Historikoei 1,6 puntu gutxitu dute bingoari aplikatzen zaion jokoaren gaineko zerga (% 20tik % 18,4ra). Data beretik aurrera, urriaren 16ko 6/1992 Legeak ezartzen duen bingo-jokoaren gaineko zergak 0,4 puntu egin du behera (% 4tik % 3,6ra).

Guztira, 2 puntu jaitzi da bingo-jokoak daukan zerga-tasa Euskadin; hau da, jokaturakoaren % 24tik % 22ra. Hortaz, kontuan izanda autonomia-erkidegoen batez besteko presio fiskala % 20,9 dela, gure erkidegoa 1,1 puntu gainetik dago.

Gurean ere, ezin utzi aipatu barik 2012ko martxoaren 14tik aurrera bingo elektronikoa merkataritza-proban dela, 4 hilabeteko epean, *winaren* gaineko % 10eko kargarekin.

Bukatzeko, Espainiako estatutik kanpoko egoera zein den antzemateko, aipamen laburra egin behar diegu Ingalaterrari eta Italiari, oso adierazgarriak baitira bi ereduok.

Alde batetik, **Ingalaterran**⁴, bingo-jokoaren gaineko zerga % 15 da *win* garbiaren gainean, hau da, BEZa kenduta. Horretaz gain, bingo-jokoaren enpresariak malgutasunez jokatzen dute sarietan banatutako den ehunekoa zehazterakoan, momentuan erabakitzen baitute egokiena deritzotena.

Gehienetan, jokaturakoaren % 80a bideratzen denez sarietara, bingoaren gaineko zerga % 5,53 baino ez da izaten, betiere *droparen* edo jokaturakoaren gainean.

Beste alde batetik, **Italian**, araudia aldatu dute, bingo-jokoaren fakturazioaren jaitziera ekiditeko eta aretoen itxiera saihesteko; izan

⁴ Ingalaterra da bingo-jokoak antzinasun handien duen Europako herrialdea. Izan ere, 1966. urtean eman zen bingoari buruzko lehenengo araudia. Horrek Europa osoko enpresarien interesa piztu zuen, eta 70eko hamarkadan "bingo modernoaren sukarra" izenarekin ezagutu zena eragin zuen.

ere, sarietara zuzentzen diren ehunekoak handitu dituzte eta zergak murriztu. Hortaz, sarietan banatzen dena jokaturakoaren % 70 izatera pasatu da (aldatu aurretik % 58 zen), eta bingoaren gaineko zerga % 23,8tik % 12ra jaitsi dute. Hala ere, horrek ez du ekarri enpresariari marjina handitzea, % 18an mantendu baita.

Araudiaren aldaketak berehalako ondorio positiboa eragin du bingo-kartoen salmentabolumenean. Suspertze horren giltzarritzat jotzen da sariak handitu izana. Izan ere, 2009ko azarora arte salmentek izandako joera negatiboa (% 10eko batezbesteko beherakadak), berehala alderantzikatu da, eta bi digituko igoerak ekarri ditu.

BINGO ELEKTRONIKOAREN ETA *ON-LINE* BINGOAREN ZERGA-ORDAINKETA (2007-2010)

AUTONOMIA- ERKIDEGOA	bingo elektronikoaren tasa				<i>on-line</i> bingoaren tasa			
	% win				% win			
	2007	2010	2011	2012	2007	2010	2011	2012
ANDALUZIA				30,0				30,0
ARAGOI				35,5				
ASTURIAS								
BALEARRAK								
ERRIOXA		30,0	30,0	30,0				
EUSKADI								
EXTREMADURA			30,0	30,0			10,0	10,0
GALIZIA				37,5				
GAZTELA ETA LEON		30,0	30,0	25,0		10,0	10,0	10,0
GAZTELA-MANTXA			30,0	30,0				
KANARIAK								
KANTABRIA								
KATALUNIA								
MADRILGO ERK.	30,0	30,0	30,0	30,0		10,0	10,0	10,0
MURTZIA	30,0	30,0	30,0	30,0				
NAFARROA								
VALENTZIako ERK.								
batez bestekoa	30,0	30,0	30,0	30,3		10,0	10,0	15,0

V.JOKO-MAKINEN GAINEKO ZERGAREN ORDAINKETA.⁵

"B" motako makinak edo sari programatutako jolas-makinak (*txanponjaleak* ostalaritza alorreko establezimenduetan), prezio baten truke erabiltzaileari erabilera-denbora bat ematen diotenak dira, eta, kasu batzuetan, esku-diruzko saria ematen diotenak.

Aitzitik, "C" motako makinak edo zorizko makinak (gehienetan kasinoetan egoten dira), prezio baten truke erabiltzaileari erabilera-denbora bat ematen diotenak dira, eta,

⁵ Atal honetan "B" eta "C" motako makinaren zergaren ordainketa aztertuko da. Autonomia-erkidegoen arteko konparazioa egin ahal izateko kontuan hartu dira jokalaririk bakarrak hartzen duela parte jokoan eta zerga-kuota guztiak urteko kuota direla.

kasu batzuetan, zoriaren arabera esku-diruzko saria ematen diotenak.

Mota bietan, jokoan parte hartzen duten jokalariren kopuruaren arabera aldatzen da Zori, Enbido eta Adur Jokoen gaineko Tasa, eta, autonomia-erkidego bakoitzak bere zerga-kuota ezarri ditu.

"B" motako makinei dagokienez, 2012. urteko kuota baxuena Nafarroakoa da: 3.000 eurokoa, hain zuzen. Horren ostean, Euskal Autonomia Erkidegoa dator 3.080 euroekin. Beste muturrean, berriz, kuota altuena Galiziarena da: 3.740 eurokoa. Halatan, guztiak kontuan hartuta, batez besteko zerga-kuota 3.497 euro da; eta Euskadik ezarritako duena batez bestekoa baino % 11,92 baxuagoa da.

"B" MOTAKO MAKINEN ZERGA-ORDAINKETA (2007-2012)

AUTONOMIA- ERKIDEGOA	urteko kuota (€) (jokalari bakarra)					aldea (2012-2007)
	2007	2009	2010	2011	2012	
ANDALUZIA	3.272,67	3.272,67	3.272,67	3.272,67	3.272,67	-
ARAGOI	3.650,00	3.722,00	3.722,00	3.722,00	3.722,00	72,00
ASTURIAS	3.600,00	3.700,00	3.700,00	3.700,00	3.700,00	100,00
BALEARRAK	3.467,00	3.467,00	3.467,00	3.467,00	3.467,00	-
ERRIOXA	3.640,00	3.736,00	3.700,00	3.656,00	3.600,00	-40,00
EUSKADI	3.080,00	3.080,00	3.080,00	3.080,00	3.080,00	-
EXTREMADURA	3.335,00	3.470,00	3.505,00	3.540,05	3.400,00	65,00
GALIZIA	3.588,00	3.740,00	3.740,00	3.740,00	3.740,00	152,00
GAZTELA ETA LEON	3.600,00	3.600,00	3.600,00	3.600,00	3.600,00	-
GAZTELA-MANTXA	3.700,00	3.700,00	3.700,00	3.700,00	3.700,00	-
KANARIAK	3.402,29	3.402,29	3.402,29	3.402,29	3.487,34	85,05
KANTABRIA	3.600,00	3.600,00	3.600,00	3.600,00	3.600,00	-
KATALUNIA	3.656,00	3.656,00	3.656,00	3.656,00	3.656,00	-
MADRILGO ERK.	3.600,00	3.600,00	3.600,00	3.600,00	3.600,00	-
MURTZIA	3.620,00	3.620,00	3.620,00	3.620,00	3.620,00	-
NAFARROA	2.845,80	2.845,80	2.845,80	3.500,00	3.000,00	154,20
VALENTZIAKO ERK.	3.832,86	3.832,86	3.832,86	3.832,86	3.200,00	-632,86
batez bestekoa	3.499,39	3.532,04	3.531,98	3.406,88	3.496,77	-2,62

Autonomia-erkidego gehienek ez dute zerga-kuota aldatu 2007. urtetik hona. Horien artean, Euskal Autonomia Erkidegoa dago. Izan ere, gure erkidegoan indarrean dugun kuota honelaxe dago osatuta: alde batetik, lurralde historikoek ezarritako tasa⁶, hau da, 2.750 euro; eta beste alde batetik, urriaren 16ko 6/1992 Legeak⁷ ezarritako tasa horren gaineko % 12ko errekarua, hau da, 330 euro; guztira, 3.080 euro urteko, "B" motako makina bakoitzeko.

Hala ere, autonomia-erkidego batzuk 2007tik hona aldatu egin dute euren zerga-

kuota. Aragoi, Asturiasen, Extremaduran, Galizian, Kanarietan eta Nafarroan igo egin da (gutxien igo duena Extremadura da, 65 euro; eta gehien, Nafarroa, 154 euro). Dena dela, Extremaduran eta Nafarroan azken urtean jaitsi egin dute zerga-kuota.

Aipatzeko geratzen diren autonomia-erkidegoetan, tasak behera egin du, hots, Errioxan (40 euro), eta Valentziako Erkidegoan (633 euro). Azken horrek izan du beherakadarik handiena.

Ilido beretik, "C" motako makinaren gaineko zergapetzea aztertuta, kasu honetan ere, autonomia-erkidego gehienetan 2007. urtetik hona ez da zerga-kuota aldatu. Horien artean, oraingoan ere, Euskal Autonomia Erkidegoa dago 4.508 euroko kuotarekin (4.025 euroko kuotari % 12ko errekarua gehituta. Ikusi 6. eta 7. oin-oharrak).

Edonola ere, autonomia-erkidego batzuetan zerga-kuota aldatu egin da. Hauetan, hain zuzen, igo egin da: Aragoi, Asturias, Extremadura eta Galizia. Igoerarik handiena, Galiziak izan du (224 euro); eta baxuena, berriz, Extremadurak (83 euro). Azken horretan, gainera, nahiz eta 2007tik hona kuota igo egin den, 2012koa baxuagoa da aurreko urtekoa baino.

⁶ 5/2005 Foru Araua, otsailaren 14koa, Arabako Lurralde Historikoan Jokoaren gaineko Zerga Arautzekoa (ALHAO 25. zk. 2005eko otsailaren 28a).

Bizkaiko Lurralde Historikoan Jokoaren gaineko Zerga arautzen duen martxoaren 10eko 2005/3 Foru-Araua (BAO 55. zk. 2005eko martxoaren 21a).

Otsailaren 1eko 1/2005 Foru Araua, Gipuzkoako Jokoaren gaineko Zergari buruzkoa (GAO 24. zk. 2005eko otsailaren 7a).

⁷ 6/1992 Legea, urriaren 16koa, Bingo Jokuaren gaineko Zergari eta zoripeco Jokuak egiteko bide ematen duten makinez eta gailu automatikoez baliatuz egiten diren jokuen gaineko Tasaren errekaruari buruzkoa dena (EHAA 213 zk. 1992ko azaroaren 2a). Honakoak aldatu zuena: 6/1995 Legea, abenduaren 29koa, Euskal Autonomi Elkarteo 1996. urteko Aurrekontu Orokorrak onartzen dituen (EHAA 248 zk. 1995eko abenduaren 30a).

"C" MOTAKO MAKINEN ZERGA-ORDAINKETA (2007-2012)

AUTONOMIA- ERKIDEGOA	urteko kuota (€) (jokalari bakarra)					aldea (2012-2007)
	2007	2009	2010	2011	2012	
ANDALUZIA	4.623,89	4.623,89	4.623,89	4.623,89	4.623,89	-
ARAGOI	5.354,00	5.460,00	5.460,00	5.460,00	5.460,00	106,00
ASTURIAS	5.300,00	5.400,00	5.400,00	5.400,00	5.400,00	100,00
BALEARRAK	4.946,00	4.946,00	4.946,00	4.946,00	4.946,00	-
ERRIOXA	5.720,0	5.872,00	5.872,00	5.872,00	4.600,00	-1.120,00
EUSKADI	4.508,00	4.508,00	4.508,00	4.508,00	4.508,00	-
EXTREMADURA	4.617,00	4.803,00	4.850,00	4.898,50	4.700,00	83,00
GALIZIA	5.236,00	5.460,00	5.460,00	5.460,00	5.460,00	224,00
GAZTELA ETA LEON	5.265,00	5.265,00	5.265,00	5.265,00	5.265,00	-
GAZTELA-MANTIXA	5.300,00	5.300,00	5.300,00	5.300,00	5.300,00	-
KANARIAK	4.207,08	4.207,08	4.207,08	4.207,08	4.207,08	-
KANTABRIA	5.600,00	5.600,00	5.600,00	5.600,00	5.600,00	-
KATALUNIA	5.264,00	5.264,00	5.264,00	5.264,00	5.264,00	-
MADRILGO ERK.	5.400,00	5.400,00	5.400,00	5.400,00	5.400,00	-
MURTZIA	5.300,00	5.300,00	5.300,00	5.300,00	5.300,00	-
NAFARROA	4.020,77	4.020,77	4.020,77	4.020,00	4.020,00	-0,77
VALENTZIAKO ERK.	5.950,50	5.950,50	5.950,50	5.950,50	4.600,00	-1.350,50
batez bestekoa	5.094,84	5.140,01	5.142,78	4.980,60	4.979,65	-115,19

Aitzitik, urteko kuota txikitu egin da hauetan: Errioxan (1.120 euroko beherakada); eta, batez ere, Valentiako Erkidegoan (1.350 euro).

Ondorioz, 2012ko kuotarik baxuena Nafarroakoa da, hots, 4.020 euro; eta altuena, Kantabriakoa, hain zuzen, 5.600 euro. Hori guztia kontuan harturik, autonomia-erkidegoen batez besteko kuota 4.980 euro da; hortaz, Euskadin, % 9,5 gutxiago ordaintzen da.

VI. KASINOEN GAINEKO ZERGAREN ORDAINKETA.

Euskal Autonomia Erkidegoan, jokoaren bi-tartez lortzen diren diru-sarrerak gordinek osatzen dute zerga-oinarria kasinoko jokoetan. Ondorio horietarako, diru-sarrerak gordina izango da diru-sarreraren zenbateko osoari jokalariei irabazietan edo sarietan ordainduta zenbatekoak kenduta ateratzen den emaitza; hau da, *wina*. Aitzitik, joko-aretoetan sartzeko ordaindu beharrekoa ez da aintzat hartuko. Zerga-oinarri hori tarte biko tarifa hau aplikatu zaio: % 20ko tarifa, 2 milioi euro-raino; eta % 33koa, hortik gorakoari.

Tarte horiek independenteak dira; beraz, zerga-oinarriaren zati bakoitzak dagokion tartean ezarritako tasaren arabera tributatu du.

Autonomia-erkidego bakoitzak bere tarifa dauka indarrean. Zerga-kuota txikiena Valentiako Erkidegoarena da, % 15arekin tarte baxuenean; eta handiena, tarte altuenean, Kantabria, Galizia eta Errioxarena, % 60arekin. Errioxan, hain zuzen, tarte berdinetan honako tarifa murriztua aplikatzeko aukera dago, enplegua mantentzekotan: 2010ean eta 2011n, % 22, % 35, % 40 eta % 50; eta 2012an, % 10, % 30, % 40 eta % 50.

Baina ez da Errioxa bakarrik enplegua mantentzeko helburuarekin tarifa murriztuen pizgarria ezarri duena; beste zenbait autonomia-erkidegok ere, berdin jokatu dute: Balearretan, esaterako, tarte berdinen gainean eta 2010ean eta 2011n, % 20, % 37, % 47 eta % 58 aplikatzeko aukera dago; Gaztela eta Leonen, halaber, langilerik ez kaleratzeak duen abantaila, 2012an, eta tarte berdinetan, % 17, % 30, % 39 eta % 48 aplikatzea da; Murtzian, berebat, zergaren likidazio bakoitzari % 15eko kenkaria aplikatzea 2012an (2010ean eta 2011n, berriz, % 10ekoa), betiere, enplegua mantenduz gero.

Gaztela-Mantxan ere jarduera sustatzeko asmoarekin eta kasino berriak zabaltze aldera, irekiera berriaren lizentziak baimentzen duen epean zehar, bai eta baimen hori beritzeak dakarren epe osoan, % 10eko tarifa murriztua aplikatu da.

AUTONOMIA- ERKIDEGOA	2007	2009	2010	2011	2012
	zerga-oinarria/tarifa	zerga-oinarria/tarifa	zerga-oinarria/tarifa	zerga-oinarria/tarifa	zerga-oinarria/tarifa
ANDALUZIA	0-1.421.869,63: % 22 1.421.869,64-2.352.547,93: % 38,5 2.352.547,94-4.692.169,78: % 49,5 hortik gorakoak: % 60,5			0-2.000.000: % 20 2.000.001-3.500.000: % 35 3.500.001-5.000.000: % 48 hortik gorakoak: % 58	
ARAGOI				0 - 1.322.226,63: % 20 1.322.226,64 - 2.187.684,06: % 35 2.187.684,07 - 4.363.347,88: % 45 hortik gorakoak: % 55	
ASTURIAS				0-1.359.600: % 20 1.359.601-2.250.550: % 35 2.250.551-4.490.800: % 45 hortik gorakoak: % 55	
BALEARRAK	0-1.761.695: % 22 1.761.695,01-2.914.805: % 40 2.914.805,01-5.813.595: % 50 hortik gorakoak: % 61	0-1.891.664,01: % 22 1.891.664,02-3.129.807,44: % 40 3.129.807,44-6.242.493,19: % 50 hortik gorakoak: % 61		0-1.929.497,29: % 22 1.929.497,30-3.192.403,59: % 40 3.192.403,60-6.367.342,99: % 50 hortik gorakoak: % 61	0-1.987.381,90: % 21 1.987.381,91-3.288.176,10: % 39 3.288.176,11-6.558.363,20: % 49 hortik gorakoak: % 59,50
ERRIOXA				0-1.323.000: % 24 1.323.000,01-2.190.300: % 38 2.190.300,01-4.365.900: % 49 hortik gorakoak: % 60	0-2.000.000: % 24 2.000.000,01-4.000.000: % 38 4.000.000,01-6.000.000: % 49 hortik gorakoak: % 60
EUSKADI	0-1.890.000,00: % 20 1.890.000,01-6.300.000,00: % 35 hortik gorakoak: % 50		0-2.000.000: % 20 hortik gorakoak: % 35		0-2.000.000: % 20 hortik gorakoak: % 33
EXTREMADURA	0-1.322.226,63: % 20 1.322.226,64-2.187.684,06: % 35 2.187.684,07-4.363.347,88: % 45 hortik gorakoak: % 55		0 y1.573.200: % 20 1.573.201-2.599.000: % 35 2.599.001-5.172.500: % 45 hortik gorakoak: % 55		0-2.000.000: % 20 2.000.000,01-3.500.000,00: % 35 3.500.000,01-5.000.000: % 45 hortik gorakoak: % 55
GALIZIA	0-1.612.079: % 22 1.612.079,01-2.667.259: % 38 2.667.259,01-5.319.866: % 49 hortik gorakoak: % 60			0-1.677.207: % 22 1.677.207,01-2.775.016: % 38 2.775.016,01-5.534.788: % 49 hortik gorakoak: % 60	
GAZTELA ETA LEON	0-1.573.200: % 20 1.573.201-2.599.000: % 35 2.599.001-5.172.500: % 45 hortik gorakoak: % 55		0-1.651.860: % 20 1.651.861-2.728.950: % 35 2.728.951-5.431.125: % 45 hortik gorakoak: % 55		0-2.000.000: % 20 2.000.000,01-3.000.000: % 35 3.000.000,01-5.000.000: % 45 hortik gorakoak: % 55
GAZTELA- MANTXA				0-1.400.000: % 20 1.400.001-2.300.000: % 35 2.300.001-4.500.000: % 45 hortik gorakoak: % 55	
KANARIAK				0-1.322.226,63: % 20 1.322.226,64-2.187.684,06: % 35 2.187.684,07-4.363.347,88: % 45 hortik gorakoak: % 55	
KANTABRIA				0-1.450.000: % 24 1.450.000,01-2.300.000: % 38 2.300.000,01-4.500.000: % 49 hortik gorakoak: % 60	
KATALUNIA				0-1.322.226,63: % 20 1.322.226,64-2.187.684,06: % 35 2.187.684,07-4.363.347,88: % 45 hortik gorakoak: % 55	
MADRILGO ERKIDEGOA				0-2.000.000: % 22 2.000.000,01-3.000.000: % 30 3.000.000,01-5.000.000: % 40 hortik gorakoak: % 45	
MURTZIA	0-1.500.000: % 25 1.500.001-2.400.000: % 42 hortik gorakoak: % 55	0-1.560.000: % 25 1.560.001-2.496.000: % 42 hortik gorakoak: % 55		0-1.606.800: % 25 1.606.801-2.570.880: % 42 hortik gorakoak: % 55	
NAFARROA				0-1.322.226,63: % 20 1.322.226,64-2.187.684,06: % 35 2.187.684,07-4.363.347,88: % 45 hortik gorakoak: % 55	
VALENTZIAKO ERKIDEGOA				0-1.322.226,63: % 20 1.322.226,64-2.187.684,06: % 35 2.187.684,07-4.363.347,88: % 45 hortik gorakoak: % 55	0-2.000.000: % 15 2.000.000,01-4.000.000: % 30 4.000.000,01-6.000.000: % 40 hortik gorakoak: % 50

VII. ZERGA-BILKETAREN BILAKAERA.

Jokoaren gaineko zergen bitartez 61,3 milioi euro bildu dira 2011n Euskal Autonomia Erki-degoan; 2010ean baino 6 milioi euro gutxiago, % 8,5, alegia. Zenbateko horren % 63,6, joko-makinei esker bildu da (tasa eta errekar-gua); % 29,9 bingo-jokoak ekarri du (zerga eta tasa); eta kasinoek eta apustuek eragin dutena, berriz, % 6,6ra baino ez da heldu.

Joko-jardueren bidez 2003an bildu zen diru gehien; 84,4 milioi euro, hain zuzen. Garai

hartan, joko-makinek eta bingo-jokoak ziren, erdi bana, ia-ia diru-iturri bakarrak.

Halatan, osagarri horien bilakaera desberdina izan da azken urteotan. Alde batetik, joko-makinen bidez bildutakoak nolabaiteko egonkortasuna izan du, nahiz eta 2007tik aurrera suspertze arin bat ere antzeman den. Bingo-jokoaren diru-bilketak, aitzitik, nahiz eta urte batzuetan mantendu egin den, okerragotze larria eduki du; izan ere, ia % 60 egin du behera, 42 milioi eurotik 18 milioi eurora, hain zuzen.

JOKOAREN ZERGA-BILKETA EUSKADIN, 2000-2011 (milioika eurotan)

urtea	bingoaren gaineko tasa	bingoaren gaineko zerga	makinen gaineko tasa	makinen gaineko errekar-gua	kasino eta best. gaineko tasa	guztira
2000	34,9	7,1	27,6	3,9	3,9	77,4
2001	34,5	6,9	29,2	4,1	3,7	78,3
2002	35,4	7,1	33,6	4,0	3,4	83,4
2003	34,5	6,9	35,5	4,2	3,8	84,9
2004	34,1	6,8	34,8	4,2	3,8	83,8
2005	34,5	7,0	33,1	4,0	5,2	83,7
2006	32,1	6,4	32,6	4,0	4,3	79,3
2007	31,3	6,3	33,8	3,9	3,6	78,9
2008	27,7	5,6	31,9	3,9	3,6	72,7
2009	23,2	4,6	32,6	3,9	3,0	67,3
2010	21,4	4,3	33,9	4,0	3,5	67,1
2011	15,3	3,0	34,8	4,2	4,0	61,3

Hortaz, joko-jardueren bitartez bildutako guztiaren joerak, jarraitu egin dio bingo-jokoaren bidez bildutakoaren bilakaerari. Hala ere, joera horretan salbuespen bat dago: trabesak. Apustuek, alabaina, gorakada nabarmena izan dute azken urteotan; apustu-lokal berriak zabaldu ez ezik apustu-makinak ere ugaltu egin dira ostalaritzako lokaletan.

Izan ere, apustuen goranzko joera hori ai-pagarria da: 2010etik 2011ra apustuen kopuruak % 42,5 egin du gora; eta jokatutako guztizko zenbatekoa 128 milioi euroraino heldu da, % 25,5 gehiago. Horrekin batera, trabesen gaineko zergen bidez bildutakoa ere % 32,2 hasi da, hau da, 2 milioi eurotik gora bildu da, alegia, aurreko urtean baino milioi erdi euro gehiago.

		apustu-kopurua			jokatutakoa/drop		
		2010	2011	bilakaera (2010-2011)	2010	2011	bilakaera (2010-2011)
ARABA	apustu-lokalak	498.300	927.200	% 86,1	5.774.200	7.055.300	% 22,2
	ostalaritza-lokalak	1.574.300	2.050.100	% 30,2	9.737.100	13.681.200	% 40,5
BIZKAIA	apustu-lokalak	2.072.400	3.377.500	% 63,0	23.269.900	28.829.800	% 23,9
	ostalaritza-lokalak	5.011.800	6.862.800	% 36,9	29.050.000	37.038.100	% 27,5
GIPUZKOA	apustu-lokalak	1.263.900	1.861.500	% 47,3	15.625.300	17.924.800	% 14,7
	ostalaritza-lokalak	2.712.800	3.636.800	% 34,1	18.856.100	23.893.700	% 26,7
GUZTIRA		13.133.500	18.715.900	% 42,5	102.312.600	128.422.900	% 25,5

Jarduera horrek ezarrita duen zerga-tasa % 10 da, *winaren* gainean; hots, % 1,6 *droparen* edo jokatutakoaren gainean. Sarietan banatzen den batez bestekoa, berriz, % 85era iristen da, apur bat gutxiago ostalaritzako lokaletan (% 83), eta gehiago apustu-lokaletan (% 87).

VIII. BINGO-JOKOAREN GAINEKO ZERGA-ARAUDIA EUSKADIN.

Ekonomia Itunaren 36. artikulua ezartzen duenez, jokoaren gaineko zergak itundutako zergak dira eta araudi autonomikoa aplikatu behar zaie, baimena Euskadin eman behar zaien kasuetan. Hala ere, zergapeko egitateari eta subjektu pasiboari dagokienez, Estatuak unean-unean ezarrita duen arautegia aplikatuko da.

Atal berean, 37. artikuluari jarraituz, lurraldearen arabera eskumena daukan foru aldundiak ordainaraziko du jokoaren gaineko tasa, betiere, zergapeko egitatea Euskadin egiten bada.

Euskadiko araudi sustantibora jo behar du jokoaren gaineko zerga-araudiaren nondik norakoa aztertzeko, Autonomia Estatuak ezartzen baitu 10.35. artikuluan Erkidegoaren bakarreko eskumenak direla kasino, joko eta apustuak, Kirol eta Ongintzako Elkarrekiko Apustuak izan ezik.

Bakarreko eskumen hori garatze aldera, Eusko Legebiltzarrak Euskal Herriko Autonomi Elkartean joko arautzen duen azaroaren 8ko 4/1991 Legea eman zuen⁸.

⁸ Honako bi lege hauek aldatua: 7/2012 Legea, apirilaren 23koa, barne-merkatuko zerbitzuei buruz Europako Parlamentuak eta Kontseiluak abenduaren 12an emandako 2006/123/EE Direktibara egokitze aldera zenbait lege aldatzekoa; 14/1998 Legea, ekainaren 11koa, Euskadiko kirolarena.

Eta beste batzuen artean, honako hauen bidez garatua:

- 39/2012 Dekretua, martxoaren 20koa, joko-kasinoen Erregelamendua onartzen duena.

Gaur egun indarrean dagoen jokoaren gaineko zerga-sistema honako hauetan zehazten da:

- joko-makinetarako urteko tasa finkoan;
- bingorako *droparen* gaineko % an;
- kasino eta apustuarako *winaren* gaineko % an.

Hainbat dira bingo-jokoaren gainean ezarrita dauden zergak. Alde batetik, Lurralde Historiko bakoitzak jokoaren gaineko zergaren araua dauka indarrean (ikus 6. oin-oharra). Arau horietan esaten da ezen, bingo-jokoan zerga-oinarria izango dela jokalariek kartoiak erosteko ordaintzen duten diru-zenbateko guztia, kenketarik gabe (*drop*). Foru-arau horiek % 20ko zerga-tasa orokorra ezarri zuten hiru lurraldeetan. Hala ere, 2011ko martxoaren 1etik aurrera, bingoak berriazko tasa dauka: % 18,4 (2011. urterako zergen arloko neurriak onartzen dituen foru-arauek ezarria).

Beste alde batetik, 6/1992 Legeak, urriaren 16koa, Bingo Jokuaren gaineko Zergari eta zoripeco Jokuak egiteko bide ematen duten makinez eta gailu automatikoez balliatuz egiten diren jokuen gaineko Tasaren errekargoari buruzkoak, bingo-jokoa kargatzen du % 3,6ko zerga ezarriz *droparen* gainean (2011ko martxoaren 1a baino lehen % 4 zen).

Aipatutako zerga bi horietaz aparte, lurralde historikoek beste zerga bat daukate ezarri-

- 600/2009 Dekretua, 2009ko azaroaren 17koa, Joko-makina eta -sistemen Erregelamendua onartzen duena.

- 95/2005 Dekretua, apirilaren 19koa, Euskal Autonomia Erkidegoko Apustuen Erregelamendua onesten duena.

- 31/2004 Dekretua, otsailaren 10ekoa, Euskal Autonomia Erkidegoko bingo-jokoaren araudia onesten duena.

- 277/1996 Dekretua, azaroaren 26koa, Euskal Autonomi Elkarteko Jokoen Katalogoa onartzen duena.

- 380/1994 Dekretua, urriaren 4koa, joko-aretoen eta jolas-aretoen araudia onartzen duena.

- 314/1994 Dekretua, uztailaren 19koa, boletoen bidezko joko arautzen duena.

ta: bingo-kartoiaren salmentagatik tasa. Tasa hori bingo-kartoiak erosten dituzten pertsona fisiko edo juridikoek ordaindu behar dute. Zerga horren zenbatekoa 0,006784 euro da kartoi bakoitzeko⁹. Zenbateko hori bingo-kartoiaren horniduraren kostu unitarioaren arabera zehazten da, kartoiaren inprimatutako balioa edozein izanda ere.

Azkenik, 1/2007 Legegintzako Dekretuak, irailaren 11koak, Euskal Autonomia Erkidegoko Administrazioaren Tasa eta Prezio Publikoetarako Buruzko Legearen testu bategina onartzeko denak, jokorako baimenarengatik ordaindu beharreko tasa arautzen du. Tasa horren zergapeko egitatea honako zerbitzu hauek ematea da: jokorako tresnak homologatzeko proba teknikoak; erregistroetan izena ematea; agiri profesionalak ematea; hainbat motatako administrazio-baimenak; arauzko liburuaren eginbideak egitea eta Joko eta Ikuskizun Zuzendaritzak joko-prozedurei buruzko perituedo teknikari-txostenak egitea.

IX.- ON-LINE JOKOA. JOKO-JARDUEREN GAINEKO ZERGA.

Nahiz eta itundu barik egon, ezin utzi aipatu gabe Estatu-mailan onartutako 13/2011 Legea, maiatzaren 27koa, Joko-jardueren

gaineko Zerga arautzen duena. Lege horretan aipamen berezia egiten zaie baliabide elektronikoak, informatikoak, telematikoak eta interaktiboak erabiltzen dituzten jokoei; horrez gain, VII. tituluan zerga berria ezartzen du joko-jardueren gainean. Zerga berri hori bateragarria da autonomia-erkidegoei lagatako zergekin eta Euskadiko eta Nafarroako zerga itunduekin, eta horrexegatik ez dauka inolako eraginik orain arte aipatutako zergetan. Aitzitik, itundu gabe badago ere, egoki irizten da 13/2011 Legearen zergapetzeari buruz iruzkina egitea, joko bakoitzeko ezartzen duen zerga-tasa aipatuz:

⁹ ARABA. Jokoaren gaineko Tasa Fiskalaren Foru Araua, 1981eko maiatzaren 31koa (17.4 artikulua).

57/2009 Foru Dekretua, uztailaren 14ko Diputatuen Kontseiluarena. Horren bidez, eguneratu egiten da bingo jokoan kartoiak duen prezioa, Jokoaren gaineko Zergaren ondorioetarako.

BIZKAIA. Bizkaiko Lurralde Historikoan Jokoaren gaineko Zerga arautzen duen martxoaren 10eko 2005/3 Foru-Arauaren xedapen gehigarria.

113/2009 Foru Dekretua, Bizkaiko Foru Aldundiarena, uztailaren 21ekoa. Horren bidez bingo-kartoiaren salmentaren gaineko tasaren zenbatekoa eguneratzen da.

GIPUZKOA. Zenbait zerga neurri onartzen duen maiatzaren 13ko 5/2002 Foru Arauaren 4. xedapen gehigarria.

30/2009 Foru Dekretua, irailaren 15ekoa. Horren bidez bingo-kartoiak erosteagatik ordaindu beharreko tasa eguneratzen da.

			<i>droparen gainean homegeneizatua</i> ¹⁰
Elkarrekiko kirol apustuak	% 22	<i>droparen gainean</i>	% 22,00
Kontrapartidako kirol apustuak	% 25	<i>winaren gainean</i>	% 3,75
Kirol trabesak	% 25	<i>winaren gainean</i>	% 3,75
Hipikako elkarrekiko apustuak	% 15	<i>droparen gainean</i>	% 15,00
Hipikako kontrapartidako apustuak	% 25	<i>winaren gainean</i>	% 3,75
Bestelako elkarrekiko apustuak	% 15	<i>droparen gainean</i>	% 15,00
Bestelako kontrapartidako apustuak	% 25	<i>winaren gainean</i>	% 3,75
Bestelako trabesak	% 25	<i>winaren gainean</i>	% 3,75
Errifak	% 20	<i>droparen gainean</i>	% 20,00
Herri-onurarako edo ongintzarako errifak	% 7	<i>droparen gainean</i>	% 7,00
Lehiaketak	% 20	<i>droparen gainean</i>	% 20,00
Bestelako jokoak	% 25	<i>winaren gainean</i>	% 3,75

¹⁰ Kontuan izan da *wina* % 15 dela; hau da, jokatu den diru-zenbateko guztiaren %85a erabili dela sariak banatzeko.

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto directo que grava las adquisiciones lucrativas por personas físicas (en el caso de personas jurídicas está regulado en el Impuesto sobre Sociedades) originadas por alguna de las causas contenidas en el hecho imponible del impuesto, es decir por causa de muerte, donación y determinados seguros de vida.

Más concretamente, el hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se configura de la siguiente manera²:

Constituye el hecho imponible:

- a) *La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.*
- b) *La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos.*
- c) *La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante*

sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 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 Sucesiones y Donaciones implican que éstas puedan regular los siguientes conceptos:

- a) Las reducciones en la base imponible, pudiendo mejorar las estatales o establecer reducciones propias (en este caso se aplicarán después de las estatales).
- b) Tramos y tarifa del Impuesto.
- c) Cuantía de patrimonio preexistente y coeficientes multiplicadores.
- d) Las deducciones y bonificaciones en la cuota.

En la Comunidad Autónoma Vasca es un impuesto concertado de normativa autóno-

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

² Artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (en adelante LISD) normativa básica aplicable en Territorio Común, artículo 7 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 3 del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones y artículo 3 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, normativas básicas aplicables respectivamente en los Territorios Forales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

ma, lo que significa que los Territorios Forales de la Comunidad Autónoma tienen plena capacidad normativa.

El objeto de este trabajo es el análisis de las diferencias que existen en Territorio Común respecto a los Territorios Forales del País Vasco en cuanto a la tributación de las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito inter vivos, es decir, respecto a la tributación de los incrementos patrimoniales *inter vivos* obtenidos por las personas físicas a título gratuito³.

II. COMPETENCIAS NORMATIVAS EN LAS ADQUISICIONES INTER VIVOS EN MATERIA DE REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

II. 1. COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN⁴

La base liquidable se obtiene aplicando en la base imponible las reducciones aprobadas por las CCAA, aplicándose primero las del Estado y a continuación las de aquéllas.

En adquisiciones inter vivos, y si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones o no las pudiera aplicar el sujeto pasivo, se aplicarán las siguientes⁵:

- Reducción del 95%, en caso de transmisión de participaciones inter vivos a favor

³ El trabajo recoge la normativa vigente a 1 de enero de 2012, y los cambios aprobados, si los hubiere, de cara al ejercicio 2012, como ocurre en Bizkaia.

⁴ Los grupos de parentesco a los que se hace referencia en este trabajo son:

Grupo I: Descendientes y adoptados menores de 21 años.

Grupo II: Descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes o adoptantes.

Grupo III: Colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.

Grupo IV: Colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

⁵ Artículo 20 LISD.

del cónyuge, descendientes o adoptados de empresa individual, negocio profesional, participación en entidades, a los que sea aplicable la exención del artículo 4 del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión⁶.
- En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.
- Reducción del 95%, en caso de donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas a favor de cónyuge, descendientes o adoptados, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a

⁶ No se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Andalucía⁷

- Reducción del 99% por adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades con domicilio fiscal o social en Andalucía. Se amplía su aplicación a los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y afinidad del donante⁸.
- Reducción del 99% por la donación de dinero a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual, situada en Andalucía, con límite de 120.000 euros con carácter general y 180.000 euros en el caso de personas discapacitadas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - Que el donatario sea menor de 35 años o tenga la consideración legal de persona con discapacidad y su patrimonio preexistente sea inferior a 402.678,11 euros
 - Que el importe íntegro de la donación se destine a la compra de la primera vivienda habitual.
 - La adquisición de la vivienda deberá efectuarse dentro del periodo de autoliquidación del impuesto correspondiente a la donación, debiendo

aportar el documento en que se formalice la compraventa. En este documento deberá hacerse constar la donación recibida y su aplicación al pago del precio de la vivienda habitual.

- Reducción del 99% por la donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional, con domicilio social o fiscal en Andalucía, con límite de 120.000 euros con carácter general y 180.000 euros en el caso de personas discapacitadas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos⁹:
 - Que el importe íntegro de la donación se destine a la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional.
 - Que la constitución o ampliación de la empresa individual o del negocio profesional se produzca en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la donación.
 - Que la donación se formalice en documento público y se haga constar de manera expresa que el dinero donado se destina por parte del donatario exclusivamente a la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional que cumpla los requisitos que se prevén en este artículo.
 - Que la empresa individual o negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- Reducción del 99% por la adquisición *inter vivos* de empresas individuales, nego-

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 Leyes 8/2010, de 14 de julio y 11/2010, de 3 de diciembre.

⁸ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en cinco años.

⁹ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en cinco años.

cios profesionales y participaciones en entidades, por personas que sin tener la relación de parentesco con el transmitente, cumplan, además de los requisitos y condiciones establecidos en la normativa estatal, los siguientes:

- Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del transmitente que esté vigente a la fecha de la donación, y acreditar una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio.
- Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de la donación, y con una antigüedad mínima en el ejercicio de estas de 5 años¹⁰.

Aragón¹¹

- Reducción del 99% en el supuesto de adquisición de una empresa individual o negocio profesional o participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio¹².
- Reducción del 100% correspondiente a las donaciones a favor del cónyuge y los hijos del donante¹³ con los siguientes requisitos:

¹⁰ Se entenderá que tienen encomendadas estas tareas si acreditan la categoría laboral correspondiente a los grupos 1 y 2 de cotización del Régimen General de la Seguridad Social o si el transmitente les hubiera otorgado un apoderamiento especial para llevar a cabo las actuaciones habituales de gestión de la empresa.

¹¹ Ley 8/2007, de 29 de diciembre, de medidas tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.

¹² El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en cinco años.

¹³ Los nietos del donante podrán gozar de la reducción de este artículo cuando hubiera premuerto su progenitor y éste fuera hijo del donante.

- El importe de esta reducción, haya una o varias donaciones, de uno o varios donantes, sumado al de las restantes reducciones aplicadas por el contribuyente por el concepto «donaciones» en los últimos cinco años, no podrá exceder de 300.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.
- Tanto donante como donatario deberán tener su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Aragón, y el patrimonio existente del donatario no podrá exceder de 402.678,11 euros.
- La donación deberá formalizarse en escritura pública, debiendo presentarse, dentro del plazo para el pago del impuesto en período voluntario, copia simple de la misma junto a la correspondiente autoliquidación, en la que se aplique el citado beneficio¹⁴.

Asturias¹⁵

- Reducción del 99% en la adquisición, por cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta tercer grado, de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea aplicable la exención del artículo 4 del Impuesto sobre el Patrimonio, situados en el Principado de Asturias,

¹⁴ Cuando la donación se efectúe como consecuencia de un proceso de separación o divorcio, no será necesaria su formalización en escritura pública, siempre que conste en el convenio regulador aprobado judicialmente, que deberá presentarse junto a la correspondiente autoliquidación.

¹⁵ Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003 modificada por Leyes del Principado de Asturias 11/2006 y 6/2008, de 30 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Tributarias.

siempre que concurren las siguientes circunstancias¹⁶:

- La actividad se ejerza en el territorio del Principado de Asturias.
- Que el donante tuviese 65 o más años, o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión¹⁷.
- Que se mantenga el domicilio fiscal o social en el territorio del Principado durante los diez años siguientes a la transmisión.
- Que el valor de la empresa individual, negocio profesional o participación en entidades no exceda de 5.000.000 euros.
- Reducción del 95% en las donaciones dinerarias de ascendientes a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual situada en Asturias que tenga la consideración de protegida, con un máximo de 60.000 euros o de 120.000 euros para contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 65%, siempre que se cumplan los siguientes requisitos¹⁸:

- El adquirente ha de ser menor de 35 años o con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento; en cualquiera de los supuestos, su renta no debe superar 4,5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).
- La adquisición de la vivienda deberá realizarse en un plazo de seis meses a contar desde el devengo del impuesto que grava la donación. En caso de llevarse a cabo sucesivas donaciones con el mismo fin, el plazo se computará desde la fecha de la primera. La reducción no se aplicará a donaciones de dinero posteriores a la compra de la vivienda.

Baleares¹⁹

- Reducción del 95% (99% si se mantienen los puestos de trabajo) en la adquisición *inter vivos* de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea aplicable la exención del artículo 4 del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que concurren las siguientes circunstancias²⁰:
 - Que el donante tuviese 60 o más años, o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
 - Que si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones

¹⁶ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en diez años.

¹⁷ No se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración.

¹⁸ El requisito de mantenimiento de la vivienda adquirida se establece en cinco años.

¹⁹ Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modificado por Decreto-Ley 1/2008, de 10 de octubre, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, de medidas tributarias para impulsar la actividad económica en las Illes Balears.

²⁰ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en cinco años.

por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión²¹.

- Que la adquisición corresponda a cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta tercer grado.
- Reducción del 99% en la adquisición, por cónyuge o descendientes, de bienes comprendidos en el patrimonio histórico o cultural de Baleares²².
- Reducción del 95% en la adquisición, por cónyuge o descendientes, de bienes comprendidos en el patrimonio histórico o cultural de las demás comunidades autónomas²³.
- Reducción del 57% en la donación, a favor de hijos o descendientes menores de 36 años, o hijos o descendientes discapacitados con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 % o con un grado de minusvalía psíquica de grado igual o superior al 33 %, de un inmueble, cuyo valor real no puede superar los 180.000 euros y su superficie los 120 m², que vaya a constituir la primera vivienda habitual de las personas citadas siempre que se den los siguientes requisitos:
 - La adquisición del inmueble por parte del donatario debe ser en pleno dominio, sin que sea posible en ningún caso su desmembración.
 - La renta general del donatario, computable a efectos del impuesto sobre

la renta de las personas físicas en el ejercicio anterior al de la adquisición, no podrá exceder los 18.000 euros.

- El inmueble objeto de adquisición tiene que constituir la primera vivienda habitual en territorio español del donatario quien no puede haber sido propietario de ninguna otra con el mismo carácter.
- El donatario tiene que residir efectivamente en la vivienda un mínimo de tres años desde la fecha de la adquisición y justificar su parentesco con el donante mediante cualquier medio admitido en derecho.
- Reducción del 57% en la donación dineraria, a favor de hijos o descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual, siempre que se den los siguientes requisitos²⁴:
 - La donación tiene que formalizarse en escritura pública y se tiene que hacer constar de manera expresa la voluntad de que el dinero donado se destine a la adquisición de la primera vivienda del hijo o descendiente que tiene que constituir su residencia habitual.
 - La edad del donatario tiene que ser inferior a los 36 años en la fecha de formalización de la donación y tener un patrimonio inferior a los 400.000 euros en el momento de la fecha de formalización de la donación.
 - La vivienda debe adquirirse dentro del plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.

²¹ No se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración.

²² El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en cinco años.

²³ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en cinco años.

²⁴ Incompatible con la reducción del 57% por la donación de inmueble que constituya primera vivienda habitual.

- El importe máximo de la donación susceptible de integrar la base de la reducción es de 60.000 euros o 90.000 euros en el caso de contribuyentes discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33%.
- Reducción del 99% en las donaciones a patrimonios protegidos titularidad de personas con discapacidad.
- Reducción del 57% (99% si crea puestos de trabajo) en la donación dineraria, a favor de hijos o descendientes del donante para la constitución o adquisición de una empresa individual, negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - La donación tiene que formalizarse en escritura pública y debe hacerse constar de manera expresa que el dinero donado se destina a la constitución o adquisición de su primera empresa individual, de su primer negocio profesional, o a la adquisición de sus primeras participaciones sociales en entidades.
 - La edad del donatario tiene que ser inferior a los 36 años en la fecha de formalización de la donación y tener un patrimonio inferior a los 400.000 euros en el momento de la fecha de formalización de la donación.
 - La constitución o adquisición de la empresa individual, del negocio o de las participaciones tiene que llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.
 - El importe máximo de la donación susceptible de integrar la base de la bonificación es de 30.000 euros o 42.000 euros en el caso de contribuyentes minusválidos con un grado de minusvalía igual o superior al 33%.
- No puede existir ninguna vinculación entre los bienes adquiridos y el donatario.
- El importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar tres millones de euros en el caso de adquisición de empresa individual ni un millón de euros en el caso de adquisición de negocio profesional.
- En el caso de adquisición de las participaciones de una entidad, además de cumplir los requisitos previstos en el apartado anterior, las participaciones adquiridas por el donatario tienen que representar, como mínimo, el 50 por 100 del capital social de la entidad y el donatario tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.

Canarias²⁵

- Reducción del 85% (90% y 95% respectivamente en caso de discapacitados con grado mayor al 33% y mayor o igual al 65%) en la donación dineraria, a favor de descendientes menores de 35 años y con residencia habitual en Canarias en el momento del otorgamiento de la escritura pública, con el límite de 24.040 euros (25.242 euros y 26.444 euros respectivamente en caso de discapacitados con grado mayor al 33% y mayor o igual al 65%) para la adquisición o rehabilitación

²⁵ 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.

de la vivienda habitual, siempre que se cumplan los siguientes requisitos²⁶:

- Que la donación se formalice en escritura pública debiendo constar de forma expresa que el destino de la cantidad en metálico donada tiene como fin la adquisición o rehabilitación por parte del donatario de su vivienda habitual.
- Que la cantidad en metálico donada se aplique íntegramente y se destine a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario.
- Que la adquisición de la vivienda se realice en un plazo de seis meses a contar desde el devengo del impuesto que grava la donación.

Cantabria²⁷

- Reducción del 95% en la adquisición de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea aplicable la exención del artículo 4 del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que concurren las siguientes circunstancias²⁸:
 - Que el donante tuviese 65 o más años, o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
 - Que si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de

²⁶ El requisito de mantenimiento de la vivienda adquirida se establece en cinco años.

²⁷ 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 (renumerado por Ley de Cantabria 11/2010, de 23 de diciembre).

²⁸ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en diez años.

ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión²⁹.

- Reducción del 95% en la adquisición, por cónyuge o descendientes, de bienes comprendidos en el patrimonio histórico o cultural de las comunidades autónomas.

Castilla - La Mancha³⁰

No se recogen reducciones en la base distintas a las previstas en la normativa estatal.

Castilla y León³¹

- Reducción del 100% en las donaciones a patrimonios protegidos titularidad de personas con discapacidad, con el límite de 60.000 euros.

Cataluña³²

- Reducción del 95% en las donaciones a favor del cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado, sobre el valor neto de los elementos patrimoniales afectos a una empresa individual o a una actividad profesional del donante³³. La reducción queda con-

²⁹ No se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración.

³⁰ Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla - La Mancha de medidas en materia de Tributos Cedidos.

³¹ 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.

³² Ley 19/2010, de 7 de julio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

³³ También se aplica la reducción a personas que sin tener relación de parentesco con el donante acrediten tener una vinculación laboral o de prestación de servicios con la empresa o el negocio profesional del donante, con una antigüedad mínima acreditada de diez años o tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o el negocio profesional

dicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos³⁴:

- Que la actividad sea ejercida por el donante de forma habitual, personal y directa y que en fecha de la donación éste cese en la actividad empresarial o profesional y deje de percibir rendimientos de la misma.
 - Que el donante haya cumplido sesenta y cinco años, o cese anticipadamente en una actividad agraria, en los términos establecidos en el Reglamento (CE) 1257/1999 del Consejo, o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez.
 - Que los rendimientos derivados del ejercicio de la actividad empresarial o profesional cuyos elementos patrimoniales afectos son objeto de donación constituyan al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario e inmobiliario y de las actividades económicas a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas del donante.
- Reducción del 95% en las donaciones (97% para donación de participaciones en sociedades laborales) a favor del cónyuge, a los descendientes, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado del donante³⁵, de participaciones en entida-

del donante, con una antigüedad mínima de cinco años en el ejercicio de estas tareas.

³⁴ El requisito de mantenimiento de la actividad empresarial o profesional se establece en cinco años.

³⁵ También aplicable en donaciones a favor de personas con vínculos laborales o profesionales si además se cumplen dos requisitos adicionales: Que el donatario tenga una vinculación laboral o de prestación de servicios con la entidad cuyas participaciones son objeto de adquisición gratuita, con una antigüedad mínima de diez años, y que haya

des. Para disfrutar de esta reducción, deben cumplirse los requisitos siguientes :

- Que el donante haya cumplido sesenta y cinco años, o se halle en situación de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez y que en la fecha de la donación, si ejerce funciones de dirección en la entidad, deje de ejercerlas y deje de percibir las correspondientes remuneraciones.
 - Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
 - Que la participación del donante en el capital de la entidad fuese al menos del 5%, computado de forma individual, o del 20%, conjuntamente con el cónyuge, los ascendientes, los descendientes o los colaterales de hasta tercer grado.
 - Que el donante hubiera ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad, tarea por la cual percibiera una remuneración que representara más del 50% de la totalidad de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.
- Reducción del 95% donaciones de dinero a favor de descendientes para constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, siempre y cuando la empresa, el negocio o la entidad tengan su domicilio social y fiscal en Cataluña, con una reducción máxima de 125.000 euros, límite que se fija en 250.000

ejercido funciones de dirección en la misma como mínimo los cinco años anteriores a esta fecha y que la participación del donatario en el capital de la entidad resultante de la donación sea de más del 50%.

euros para los donatarios que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 33%³⁶. Para poder aplicar esta reducción, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- La donación debe formalizarse en escritura pública, otorgada en el plazo de un mes a contar desde la fecha de entrega del dinero. Debe hacerse constar de forma expresa en la escritura que el donatario destina el dinero dado exclusivamente a la constitución o adquisición de su primera empresa individual o de su primer negocio profesional o a la adquisición de sus primeras participaciones en entidades.
- El donatario no puede tener más de cuarenta años en la fecha de formalización de la donación y su patrimonio neto en la fecha de formalización de la donación no puede ser superior a 300.000 euros.
- La constitución o la adquisición de la empresa individual o el negocio profesional o la adquisición de las participaciones debe producirse en el plazo de seis meses a contar desde la fecha de formalización de la donación.
- La empresa, el negocio o la entidad no pueden tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- En caso de adquisición de una empresa o un negocio o de adquisición de participaciones en entidades, no puede haber ninguna vinculación entre la empresa, el negocio o la entidad y el donatario.
- El importe de la cifra de negocios neto del último ejercicio cerrado antes de la fecha de adquisición no supere los 3 millones de euros, en caso de adquisición de una empresa individual y 1 millón de euros, en caso de adquisición de un negocio profesional.
- En caso de adquisición de participaciones en una entidad, exceptuando las empresas de economía social, las cooperativas de trabajo asociado y las sociedades laborales, es preciso cumplir que éstas constituyan el menos el 50% del capital social de la entidad y que el donatario ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad.
- Reducción del 95% en la adquisición por parte del cónyuge o descendientes de los bienes calificados e inscritos en el Patrimonio Cultural Catalán; de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural de las otras CCAA³⁷.
- Reducción del 95% en las donaciones a descendientes de una vivienda que debe constituir su primera vivienda habitual o de dinero destinado a la adquisición de dicha primera vivienda habitual, con una reducción máxima de 60.000 euros, límite que se fija en 120.000 euros para los donatarios que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65%. Para poder aplicar esta reducción, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:
 - La donación debe formalizarse en escritura pública, otorgada en el plazo de un mes a contar desde la fecha de entrega del dinero. Debe hacerse

³⁶ El requisito de mantenimiento de los bienes se establece en cinco años.

³⁷ El requisito de mantenimiento de los bienes se establece en cinco años, a menos que los bienes sean adquiridos por la Generalidad o por un ente local territorial de Cataluña.

constar de forma expresa en la escritura que el donatario destina el dinero dado exclusivamente a la adquisición de su primera vivienda habitual o que la vivienda se da para que se convierta en vivienda habitual del donatario. En caso de donación dineraria, la escritura pública debe otorgarse en el plazo de un mes a contar desde la entrega del dinero.

- El donatario no puede tener más de treinta y seis años, salvo que tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65% y la base imponible total de la última declaración del IRPF por él presentada no puede ser superior, restando los mínimos personal y familiar, a 36.000 euros.

- En caso de donaciones de dinero, el donatario debe adquirir la vivienda en el plazo de tres meses a contar desde la fecha de la donación o, si hay donaciones sucesivas, a contar desde la fecha de la primera donación.

- Reducción del 90% en las donaciones a patrimonios protegidos titularidad de personas con discapacidad.

Extremadura³⁸

- Reducción del 99% en las donaciones a los hijos y descendientes de cantidades de dinero destinadas a la adquisición de su primera vivienda habitual, situada en Extremadura, con el límite de 122.000 euros. Para poder aplicar esta reducción, es

necesario que se cumplan los siguientes requisitos³⁹:

- Las donaciones deben formalizarse en escritura pública y en ella debe constar de forma expresa la voluntad de que el dinero donado se destine a la adquisición de la primera vivienda habitual del donatario.
- El donatario debe adquirir la vivienda en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de la donación o desde la fecha de la primera donación, si las hay sucesivas. Esta reducción no es aplicable a donaciones posteriores a la adquisición de la vivienda.

- Reducción del 99% en las donaciones a los hijos y descendientes de una vivienda que vaya a constituir su residencia habitual, situada en Extremadura, con el límite de 122.000 euros. Para poder aplicar esta reducción, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos⁴⁰:

- La transmisión será del pleno dominio, sin que los donantes puedan reservarse parte del inmueble o derechos de usufructo, uso y habitación.

- Deberá ser la primera vivienda que adquiere el donatario y debe constituir su residencia habitual.

- En el supuesto de que una misma vivienda se done por los ascendientes a más de uno de sus descendientes, se aplicará la reducción proporcionalmente.

³⁸ 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 y Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

³⁹ El requisito de mantenimiento de la vivienda se establece en cinco años.

⁴⁰ El requisito de mantenimiento de la vivienda se establece en cinco años.

- Reducción del 99% en las donaciones a los descendientes y cónyuge de una explotación agraria situada en el territorio de Extremadura.
- Reducción del 99% en las donaciones, a favor de descendientes o cónyuge, de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades societarias que no coticen en mercados organizados, a las que sea aplicable la exención regulada en el artículo 4º de la Ley del Impuesto sobre el patrimonio, siempre que concurren las siguientes circunstancias⁴¹:
 - Que la actividad se ejerza en Extremadura.
 - Que el donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y que, si viniera ejerciendo funciones de dirección, dejare de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión⁴².
 - Que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa o negocio o el domicilio fiscal y social de la entidad societaria en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.
 - Que, tratándose de adquisición de participaciones societarias, el donatario alcance al menos el 50 por 100 del capital social, ya sea computado de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, descendientes, ascendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad.
- Reducción del 99%, sobre los primeros 80.000 euros, en la donación a los hijos y descendientes de un solar, situado en Extremadura, destinado a la construcción de la primera vivienda que vaya a constituir su residencia habitual. Esta reducción queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos⁴³:
 - La transmisión será del pleno dominio sobre la totalidad del solar sin que los donantes puedan reservarse derechos de usufructo, uso y habitación.
 - La vivienda deberá estar construida en el plazo máximo de cuatro años desde que se otorgue el documento público de donación. A efectos de su acreditación, deberá aportarse la correspondiente cédula de habitabilidad o la licencia de primera ocupación.
 - El donatario no puede ser titular de otra vivienda en propiedad en el momento de la formalización de la donación.
 - En el supuesto de que un mismo solar se done por los ascendientes a más de uno de sus descendientes, se aplicará la reducción proporcionalmente.
- Reducción del 99%, sobre los primeros 120.000 euros de la cantidad donada, en

⁴¹ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en diez años.

⁴² No se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

⁴³ El requisito de mantenimiento de la vivienda construida sobre el solar se establece en cinco años, salvo que concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo o empleo más ventajoso u otras análogas.

las donaciones a los hijos y descendientes de cantidades destinadas a constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional, o para adquirir participaciones en entidades, cuyo domicilio fiscal o social se encuentre en Extremadura. La aplicación de esta reducción queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos⁴⁴:

- La donación debe formalizarse en escritura pública y en ella debe constar de forma expresa la voluntad de que el dinero donado se destina por parte del donatario a la constitución o adquisición de su primera empresa individual o de su primer negocio profesional, o a la adquisición de sus primeras participaciones sociales en entidades.
- El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado en la fecha de formalización de la donación y tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros en la fecha de formalización de la donación.
- La constitución o adquisición de la empresa individual, del negocio profesional o de las participaciones sociales tiene que llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.
- Si lo que se adquiere es una empresa individual o un negocio profesional, el importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar 3 millones de euros en el caso de adquisición de empresa individual y 1 millón de euros en el caso de adquisición de negocio profesional.

- En el caso de adquisición de las participaciones de una entidad, deberán cumplirse los requisitos anteriores y, además, debe tratarse de participaciones en entidades que, con forma de sociedad anónima o limitada, realicen una actividad empresarial o profesional prevista en su objeto social y representar, como mínimo, el 50% del capital social de la entidad. Además, el donatario tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.

- Tanto en el caso de adquirir una empresa o un negocio profesional como en el supuesto de adquirir participaciones sociales, no tiene que existir ninguna vinculación entre aquéllas y el donatario.

- Reducción del 99%, sobre los primeros 120.000 euros de la cantidad donada, en las donaciones a los hijos y descendientes de cantidades destinadas a formación de postgrado. La aplicación de esta reducción queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- La donación debe formalizarse en escritura pública y en ella debe constar de forma expresa la voluntad de que el dinero donado se destina por parte del donatario a su formación de postgrado.

- El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado en la fecha de formalización de la donación y tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros en la fecha de formalización de la donación.

- Reducción del 99%, sobre los primeros 120.000 euros de la cantidad donada, en las donaciones a los hijos y descendientes de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial, excepto la de

⁴⁴ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en diez años.

arrendamiento, o un negocio profesional. La aplicación de esta reducción queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos⁴⁵:

- La donación debe formalizarse en escritura pública y en ella debe constar de forma expresa que el inmueble donado se destina por parte del donatario a la constitución de su primera empresa individual o de su primer negocio profesional.
- El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado en la fecha de formalización de la donación, estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores y tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros en la fecha de formalización de la donación.
- La constitución de la empresa individual o del negocio profesional, cuyo domicilio fiscal ha de estar situado en Extremadura, tiene que llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.

Galicia⁴⁶

- Reducción del 99% en las donaciones de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades, situados en Galicia⁴⁷, a favor de cónyuge, descendientes o adoptados y colaterales, por consanguinidad hasta el

tercer grado inclusive, siempre que concurren las siguientes circunstancias⁴⁸:

- Que la persona donante tenga 65 años o más o se encuentre en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que, si la persona donante viniese ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión⁴⁹.
- Que a la fecha del devengo del impuesto a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les fuese de aplicación la exención regulada en el artículo 4º de la Ley del impuesto sobre el patrimonio. A estos efectos, la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad debe ser:
 - Con carácter general, del 50% como mínimo, ya sea de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, la afinidad o la adopción.
 - Del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el cuarto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, la afinidad o la adopción, cuando se trate

⁴⁵ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en cinco años.

⁴⁶ Ley 9/2008, de 28 de julio, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

⁴⁷ Además, debe de mantenerse ahí durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.

⁴⁸ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en cinco años, salvo que transmitiese la adquisición en virtud de pacto sucesorio.

⁴⁹ No se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad.

de participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión.

- Que la empresa individual o la entidad haya venido ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.
- Reducción del 99% en las donaciones, a favor de cónyuge, descendientes o adoptados y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de una explotación agraria ubicada en Galicia, siempre que concurren las siguientes circunstancias:
 - Que la persona donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez y tenga la condición de agricultor/a profesional y perdiese tal condición a consecuencia de la donación a la fecha del devengo.
 - Que la persona adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria y su condición de agricultor/a profesional durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo falleciese la persona adquirente o transmitiese la explotación en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia.
 - Que la explotación agraria haya venido ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.
- Reducción del 95% en las donaciones a hijos y descendientes de dinero destinado

a la adquisición de su vivienda habitual, con límite de 60.000 euros, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- El donatario deberá ser menor de 35 años y adquirir su primera vivienda habitual, o mujer víctima de violencia de género sin otra vivienda. Además, la suma de la base imponible total menos el mínimo personal y familiar a efectos del IRPF del donatario, correspondiente al último periodo impositivo no podrá ser superior a 30.000 euros.
- La donación ha de formalizarse en escritura pública en la que se exprese la voluntad de que el dinero donado se destine a la adquisición de la vivienda habitual de la persona donataria. En caso de los menores de 35 años habrá de constar también que se trata de su primera vivienda habitual. Esta declaración de voluntad habrá de ser simultánea a la donación.
- La persona donataria deberá adquirir una vivienda ubicada en Galicia en los seis meses siguientes a la donación.

Madrid⁵⁰

No se recogen reducciones en la base distintas a las previstas en la normativa estatal.

⁵⁰ 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.

Murcia⁵¹

- Reducción del 99% por donación de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, cuyo domicilio fiscal y social esté en Murcia, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, siempre que cumplan los siguientes requisitos⁵²:

- Que el donante tuviese 65 o más años, o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y viniera ejerciendo efectivamente funciones de dirección en la entidad y la retribución que percibiera por ello supusiera su mayor fuente de renta, y que, como consecuencia de la donación, no mantenga un porcentaje de participación superior al 75% del capital social de la empresa⁵³.

- Reducción del 99% por donación de vivienda habitual o cantidad en metálico destinada a su adquisición a favor de personas incluidas en los Grupos I y II de parentesco, con límite de 150.000 euros⁵⁴. Los requisitos para aplicar la reducción son:

- La donación y su destino deberán estar formalizados en documento público. En el caso de la donación en metálico, además, la reducción sólo re-

sultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, debiendo manifestarse en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.

- La donación en metálico debe de ser aplicada en la adquisición de la vivienda en un plazo máximo de un año desde que se produjo la primera donación o a la construcción de la misma en un plazo máximo de cuatro años desde que se produjo la primera donación.

- El contribuyente no debe disponer de otra vivienda en propiedad, en el momento de la formalización del documento público de la donación.

- Reducción del 99% por donación de dinero con destino a la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en Murcia, a favor de contribuyentes incluidos en los grupos I y II de parentesco, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- La donación debe formalizarse en escritura pública y en ella debe constar de forma expresa que el inmueble donado se destina por parte del donatario a la constitución o adquisición de su primera empresa individual, de su primer negocio profesional o de sus primeras participaciones sociales.

- La edad del donatario deberá ser inferior a los 35 años en la fecha de formalización de la donación y su patrimonio neto no puede superar a los 300.000 euros.

- La constitución o adquisición de la empresa individual, del negocio o de

⁵¹ 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.

⁵² El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en diez años. En el mismo periodo de tiempo se establece la necesidad de mantener el domicilio fiscal y social de la empresa, negocio o entidad en Murcia.

⁵³ A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

⁵⁴ El exceso sobre 150.000 euros tributará al tipo fijo del 7%.

las participaciones tiene que llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.

- El importe máximo de la donación susceptible de integrar la base de la bonificación es de 100.000 euros o 200.000 euros en el caso de contribuyentes minusválidos con un grado de minusvalía igual o superior al 33%.
 - El importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar tres millones de euros en el caso de adquisición de empresa individual ni un millón de euros en el caso de adquisición de negocio profesional.
 - En el caso de adquisición de las participaciones de una entidad, además de cumplir los requisitos previstos en el apartado anterior, las participaciones adquiridas por el donatario tienen que representar, como mínimo, el 50 por 100 del capital social de la entidad y el donatario tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.
 - No debe existir ninguna vinculación entre la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades y el donatario.
 - Que se mantenga la inversión en los mismos activos o similares, por un período de cinco años.
- Reducción del 99% por donación de solar, situado en la Región de Murcia, con destino a la construcción de vivienda habitual a favor de contribuyentes incluidos en los grupos I y II de parentesco. El límite de la reducción es el resultado de multiplicar 50.000 euros por el número de

donatarios⁵⁵. Los requisitos para su aplicación son:

- La donación y su destino deberán estar formalizados en documento público.
 - La vivienda deberá estar construida en el plazo máximo de cuatro años desde que se otorgue el documento público de donación.
 - El contribuyente no debe disponer de otra vivienda en propiedad, en el momento de la formalización del documento público de la donación.
- Reducción del 99% en las donaciones, en las que el donante y los donatarios tengan la condición de agricultor profesional, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de explotaciones agrícolas situadas en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - La donación del pleno dominio de una explotación agraria deberá serlo en su integridad.
 - La donación deberá constar en escritura pública en la que se reflejará la obligación del donatario de conservar en su patrimonio y ejercer de forma personal y directa la explotación agraria durante diez años.

La Rioja⁵⁶

- Reducción del 99% por la donación, a favor de cónyuge, descendientes, adoptados o personas objeto de un acogi-

⁵⁵ El exceso que pudiera producirse en el valor real del solar sobre esta cuantía, tributará al tipo fijo del 7%.

⁵⁶ Ley 10/2010, de 16 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2011.

miento familiar permanente o preadoptivo, ascendientes, adoptantes, y colaterales por consanguinidad, hasta el cuarto grado, de una empresa individual (incluidas las explotaciones agrarias⁵⁷), de un negocio profesional o participaciones en entidades situados en La Rioja, a los que sea aplicable la exención del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que concurren las siguientes circunstancias⁵⁸:

- Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez, y si viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión⁵⁹.

Comunidad Valenciana⁶⁰

- Reducciones en función del Grupo de parentesco (solo si el donatario tiene su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo):
 - Grupo I: 40.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de veintiuno

que tenga el adquirente, sin que la reducción pueda exceder de 96.000 euros y siempre que tengan un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros.

- Grupo II (excepto cónyuge): 40.000 euros, siempre que tengan un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros.
- La reducción aplicable al Grupo I también será aplicable a nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.
- La reducción aplicable al Grupo II también será aplicable a nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a abuelos, siempre que su hijo, que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

- Reducción de 120.000 euros para las adquisiciones efectuadas por discapacitados, con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 33% y que sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante⁶¹. La reducción será de 240.000 euros para grados de minusvalía psíquica igual o superior al 33% y física y sensorial superior al 65%. Se añaden a las de parentesco.
- Reducción del 95% (90% si el donante se encontrase jubilado y en el momento de la jubilación tuviera entre 60 y 64 años),

⁵⁷ El donante, a la fecha de devengo del impuesto, ha de tener la condición de agricultor profesional, y la perderá a causa de dicha donación.

⁵⁸ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en cinco años. En el mismo periodo de tiempo se establece la necesidad de mantener el domicilio fiscal y social de la empresa, negocio o entidad en La Rioja.

⁵⁹ No se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

⁶⁰ 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, 14/2007, de 26 de diciembre, 16/2008, de 22 de diciembre, 10/2006, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.

⁶¹ La reducción también será aplicable a nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a abuelos, siempre que su hijo, que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

en adquisiciones de empresa individual agrícola por descendiente y adoptados, y si no tuviera descendientes ni adoptados, la reducción se ampliaría a ascendientes y adoptantes del donante⁶², siempre que se cumpla⁶³:

- Que la actividad se ejerza por el donante de forma habitual, personal y directa, y no constituya la mayor fuente de renta del donante.
- Reducción del 95% (90% si el donante se encontrase jubilado y en el momento de la jubilación tuviera entre 60 y 64 años), en adquisiciones de empresa individual o negocio profesional, con un requisito de permanencia de cinco años (a no ser que el donatario falleciera dentro de ese plazo) por cónyuge, descendiente o adoptados, y si no tuviera descendientes ni adoptados, la reducción se ampliaría a ascendientes o adoptantes, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - Que la actividad se ejerza por el donante de forma habitual, personal y directa, y que dicha actividad constituya la mayor fuente de renta del donante.

⁶² La reducción también será aplicable a nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

⁶³ El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos se establece en cinco años.

II. 2. TERRITORIOS FORALES DEL PAÍS VASCO⁶⁴

Álava⁶⁵

- Reducción del 95% por la adquisición de la vivienda en la que el adquirente hubiera convivido con el transmitente durante los dos años anteriores a la transmisión, con límite de 212.242 euros.

Bizkaia⁶⁶

- Exenciones (equivalente a reducción del 100%): Donaciones por cónyuge, ascendientes y descendientes en línea recta por consanguinidad (Grupos I y II).

A partir del 1 de abril de 2012, las donaciones a favor de quienes estén incluidos en los Grupos I y II, dejarán de estar exentas.

- En las adquisiciones de superficies rústicas agrarias en la que la superficie de dedicación forestal sea superior al 80% de la superficie total de la explotación, se practicará una reducción en la base imponible, según la siguiente escala: del 90% para superficies incluidas en Planes de protección por razones de interés natural aprobados por el órgano competente; del 75% para superficies con un Plan de Ordenación forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente;

⁶⁴ En los Territorios Forales del País Vasco, la composición de los grupos de parentesco coincide con la de territorio Común excepto porque los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad que en Territorio Común están en el grupo III, en los Territorios Forales están en el grupo IV.

⁶⁵ Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modificada por Norma Foral 18/2011, de 22 de siembre, de medidas tributarias para el año 2012.

⁶⁶ Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

del 50% para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que, se mantenga el carácter forestal y no sea transmitida, arrendada o cedida por el transmitente durante los cinco años siguientes al de la adquisición.

Por adquisición de explotaciones agrarias prioritarias con requisito de permanencia de cinco años:

- Reducción del 90% (100% agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria) en la adquisición de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente.
- Reducción del 50% en la adquisición que se realice para completar bajo una sola linde el 50% de la superficie para constituir una explotación prioritaria, siempre que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor⁶⁷.
- Reducción del 75% (85% en caso de agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria siempre que la transmisión se realice dentro de los cinco años siguientes a la primera instalación) en la adquisición de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un

titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición.

Gipuzkoa⁶⁸

- Reducción del 95% por la adquisición de la vivienda en la que el adquirente hubiera convivido con el transmitente durante los dos años anteriores a la transmisión, con límite de 220.000 euros.

III. COMPETENCIAS NORMATIVAS EN LAS ADQUISICIONES *INTER VIVOS* EN MATERIA DE TRAMOS Y TARIFA

III. 1. COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

La cuota íntegra del impuesto se obtiene aplicando a la base liquidable la escala aprobada por la Comunidad Autónoma. En caso de no haberse aprobado, se grava con los siguientes tipos estatales⁶⁹.

B. liquidab. hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplicab. (%)
0,00	-	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	En adelante	34,00

⁶⁷ Esta reducción será del 50% cuando la transmisión o adquisición de los terrenos se realicen por los titulares de explotaciones agrarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50%, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites para la concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias

⁶⁸ Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modificada por Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas tendente a la recuperación de la equidad, y de aprobación de otras medidas tributarias.

⁶⁹ Artículo 21 LISD.

Andalucía⁷⁰

La única diferencia entre la tarifa aplicable en Andalucía y la Estatal es que para el tramo señalado el tipo es 31,75% en lugar de 29,75%.

B. liquidab. hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplic. (%)
398.777,54	80.655,08	398.777,54	31,75

Asturias⁷¹

La cuota íntegra del impuesto regulada en el artículo 21.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos impositivos:

B. liquidab. hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplic. (%)
0,00	0,00	8.000,00	7,65
8.000,00	612,00	8.000,00	8,50
16.000,00	1.292,00	8.000,00	9,35
24.000,00	2.040,00	8.000,00	10,20
32.000,00	2.856,00	8.000,00	11,05
40.000,00	3.740,00	8.000,00	11,90
48.000,00	4.692,00	8.000,00	12,75
56.000,00	5.712,00	8.000,00	13,60
64.000,00	6.800,00	8.000,00	14,45
72.000,00	7.956,00	8.000,00	15,30
80.000,00	9.180,00	40.000,00	16,15
120.000,00	15.640,00	40.000,00	18,70
160.000,00	23.120,00	80.000,00	21,25
240.000,00	40.120,00	160.000,00	25,50
400.000,00	80.920,00	400.000,00	31,25
800.000,00	205.920,00	En adelante	36,50

⁷⁰ Artículo 22 quater del 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 Ley 18/2011, de 23 de diciembre.

⁷¹ Ley 5/2010, de 9 de julio, del Principado de Asturias, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia tributaria para la reducción del déficit público.

Baleares⁷²

La cuota íntegra en las adquisiciones inter vivos se obtendrá aplicando a la base liquidable, una escala idéntica a la aplicada en Asturias, pero que sustituye el tipo 31,25% por 29,75%.

Cantabria⁷³

La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el apartado anterior, la escala siguiente:

B. liquidab. hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplic. (%)
0,00	0,00	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75

Cataluña⁷⁴

La cuota íntegra del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las transmisiones lucrativas entre vivos a favor de contribuyentes de los grupos I y II se obtiene como resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente escala:

⁷² Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁷³ 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 (renumerado por Ley de Cantabria 11/2010, de 23 de diciembre).

⁷⁴ Ley 19/2010, de 7 de julio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, modificada por Ley 3/2011, de 8 de julio.

B. liquidab. hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplic. (%)
0,00	0,00	200.000,00	5
200.000,00	10.000,00	600.000,00	7
600.000,00	38.000,00	En adelante	9

La cuota íntegra del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las demás transmisiones inter vivos se obtiene como resultado de aplicar a la base liquidable la siguiente escala:

B. liquidab. hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplic. (%)
0,00	0,00	50.000,00	7
50.000,00	3.500,00	150.000,00	11
150.000,00	14.500,00	400.000,00	17
400.000,00	57.000,00	800.000,00	24
800.000,00	153.000,00	En adelante	32

Galicia⁷⁵

La cuota íntegra del impuesto en las transmisiones inter vivos se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen siguientes en función de los grados de parentesco:

- Si los sujetos pasivos estuviesen incluidos en los grupos I y II se aplicará la siguiente tarifa:

B. liquidab. hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplic. (%)
0	0	200.000	5
200.000	10.000	400.000	7
600.000	38.000	En adelante	9

- Si los sujetos pasivos estuviesen incluidos en los grupos III y IV se aplicará una tarifa idéntica a la de Cantabria añadiéndole un tramo más.

B. liquidab. hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplic. (%)
797.555,08	199.291,40	En adelante	34,00

⁷⁵ Ley 9/2008, de 28 de julio, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Madrid⁷⁶

La tarifa prevista en el artículo 21.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, será la siguiente:

B. liquidab. hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplic. (%)
0	0	8.313,20	7,65
8.313,20	635,96	7.688,15	8,50
16.001,35	1.289,45	8.000,66	9,35
24.002,01	2.037,51	8.000,69	10,20
32.002,70	2.853,58	8.000,66	11,05
40.003,36	3.737,66	8.000,68	11,90
48.004,04	4.689,74	8.000,67	12,75
56.004,71	5.709,82	8.000,68	13,60
64.005,39	6.797,92	8.000,66	14,45
72.006,05	7.954,01	8.000,68	15,30
80.006,73	9.178,12	39.940,85	16,15
119.947,58	15.628,56	39.940,87	18,70
159.888,45	23.097,51	79.881,71	21,25
239.770,16	40.072,37	159.638,43	25,50
398.408,59	80.780,17	399.408,61	29,75
798.817,20	199.604,23	En adelante	34,00

Comunidad Valenciana⁷⁷

La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable una escala idéntica a la de Baleares.

III. 2. TERRITORIOS FORALES DEL PAÍS VASCO

Álava⁷⁸

En el caso de donaciones a favor del cónyuge, descendientes, ascendientes, adop-

⁷⁶ 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.

⁷⁷ Ley 9/1990, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat Valenciana, modificada por Ley 13/2003, de 17 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat Valenciana.

⁷⁸ Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modificada por Norma Foral 18/2011, de 22 de siembre, de medidas tributarias para el año 2012.

tante o adoptado del transmitente (Grupos I y II de parentesco), la cuota íntegra se calculará aplicando un tipo fijo del 1,5% sobre la base liquidable.

En el resto de los casos, la cuota íntegra del Impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable la tarifa que corresponda en función de los grupos de grado de parentesco:

Base liquidable entre (Euros)	Tarifa I		Tarifa II	
	Grupo III		Grupo IV	
	Cuota íntegra	Tipo	Cuota íntegra	Tipo
0,00 - 9.086,00	0	5,7	0	7,6
9.086,01 - 27.261,00	517,9	7,98	690,54	10,64
27.261,01 - 45.431,00	1.968,27	10,26	2.624,36	13,68
45.431,01 - 90.850,00	3.832,50	12,54	5.110,01	16,72
90.850,01 - 181.706,00	9.528,05	15,58	12.704,07	20,52
181.706,01 - 454.259,00	23.683,42	19,38	31.347,72	25,08
454.259,01 - 908.518,00	76.504,19	23,18	99.704,01	29,64
908.518,01 - 2.271.297,00	181.801,42	28,50	234.346,38	35,72
2.271.297,01 - En adelante	570.193,44	34,58	721.131,04	42,56

En el caso de personas con consideración legal de discapacitados se aplicará la siguiente tarifa:

Base liquidable entre (Euros)	Cuota íntegra	Tipo (%)
0,00 - 9.086,00	0,00	3,80
9.086,01 - 27.261,00	345,27	5,32
27.261,01 - 45.431,00	1.312,18	6,84
45.431,01 - 90.850,00	2.555,01	8,36
90.850,01 - 181.706,00	6.352,03	10,64
181.706,01 - 454.259,00	16.019,11	13,68
454.259,01 - 908.518,00	53.304,36	16,72
908.518,01 - 2.271.297,00	129.256,47	21,28
2.271.297,01 - En adelante	419.255,84	26,60

Bizkaia⁷⁹

La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable la tarifa que corresponda en función del grado de parentesco, y que en el caso que nos ocupa es idéntica a la aplicada en Álava.

⁷⁹ Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

A partir del 1 de abril de 2012, en el caso de donaciones a favor del cónyuge, descendientes, ascendientes, adoptante o adoptado del transmitente (Grupos I y II de parentesco), la cuota íntegra se calculará aplicando un tipo fijo del 1,5% sobre la base liquidable.

Gipuzkoa⁸⁰

La cuota íntegra del Impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable los siguientes tipos o tarifas en función de los grupos de grado de parentesco:

Grupos I y II: Será de aplicación el tipo impositivo del 1,5%.

A los grupos III y IV les serán de aplicación las siguientes tarifas respectivamente:

B. liquidab. hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplic. (%)
0	0	8.075	5,70
8.075	460,28	16.145	8,50
24.220	1.748,65	16.145	10,26
40.365	3.405,12	40.375	12,54
80.740	8.468,15	80.755	15,58
161.495	21.049,78	242.350	19,38
403.845	68.017,21	403.675	23,18
807.520	161.589,07	1.211.285	28,50
2.018.805	506.805,30	Exceso	34,58

B. liquidab. hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplic. (%)
0	0	8.075	7,60
8.075	613,70	16.145	10,64
24.220	2.331,53	16.145	13,68
40.365	4.540,16	40.375	16,72
80.740	11.290,86	80.755	20,52
161.495	27.861,79	242.350	25,08
403.845	88.643,17	403.675	29,64
807.520	208.292,44	1.211.285	35,72
2.018.805	640.963,44	Exceso	42,56

⁸⁰ Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modificada por Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas tendente a la recuperación de la equidad, y de aprobación de otras medidas tributarias.

IV. COMPETENCIAS NORMATIVAS EN LAS ADQUISICIONES INTER VIVOS EN MATERIA DE PATRIMONIO PREEXISTENTE Y COEFICIENTES MULTIPLICADORES

IV. 1. COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

La cuota tributaria se obtiene aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía del patrimonio preexistente aprobado por la Comunidad Autónoma. En caso contrario, se aplicará la tabla siguiente⁸¹:

Patrimonio preexistente (Euros)	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Baleares⁸²

La cuota íntegra corregida se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda de los que se indican a continuación, en función de la cuantía del patrimonio preexistente del sujeto pasivo y del grupo en el que, por su parentesco con el transmitente, figure incluido:

Patrimonio preexistente (Euros)	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 400.000,00	1,0000	1,5882	2,0000
De 400.000,01 a 2.000.000,00	1,0500	1,6676	2,1000
De 2.000.000,01 a 4.000.000,00	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.000.000,00	1,2000	1,9059	2,4000

⁸¹ Artículo 22 LISD.

⁸² Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Cantabria⁸³

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el siguiente coeficiente multiplicador, en función de la cuantía del patrimonio preexistente y del grupo de parentesco:

Patrimonio preexistente (Euros)	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 403.000	1,0000	1,5882	2,0000
De 403.000,01 a 2.007.000	1,0500	1,6676	2,1000
De 2.007.000,01 a 4.020.000	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.000	1,2000	1,9059	2,4000

Cataluña⁸⁴

La cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones y donaciones se obtiene como resultado de aplicar a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda en razón de su grado de parentesco con el transmitente:

Grado de parentesco		
Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
1	1,5882	2

Galicia⁸⁵

La cuota tributaria por el impuesto sobre sucesiones y donaciones se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo según el grado de parentesco al que pertenezca:

⁸³ 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 (renumerado por Ley de Cantabria 11/2010, de 23 de diciembre).

⁸⁴ Ley 19/2010, de 7 de julio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, modificada por Ley 3/2011, de 8 de julio.

⁸⁵ Ley 9/2008, de 28 de julio, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Patrimonio preexistente (Euros)	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De 402.678,11 a 2.007.380,43	1	1,6676	2,1
De 2.007.380,43 a 4.020.777,98	1	1,7471	2,2
Más de 4.020.777,98	1	1,9059	2,4

Madrid⁸⁶

La cuota tributaria por el impuesto sobre sucesiones y donaciones se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo según el grado de parentesco al que pertenezca:

Patrimonio preexistente (Euros)	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 403.000	1,00	1,5882	2
De 403.000 a 2.008.000	1,05	1,6676	2,1
De 2.008.000 a 4.021.000	1,10	1,7471	2,2
Más de 4.021.000	1,20	1,9059	2,4

Comunidad Valenciana⁸⁷

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador correspondiente:

Patrimonio preexistente (Euros)	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 390.657,87	1,00	1,5882	2
De 390.657,87 a 1.965.309,58	1,05	1,6676	2,1
De 1.965.309,58 a 3.936.629,28	1,10	1,7471	2,2
Más de 3.936.629,28	1,20	1,9059	2,4

IV. 2. TERRITORIOS FORALES DEL PAÍS VASCO

La cuota tributaria coincide con la cuota íntegra.

⁸⁶ 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.

⁸⁷ Ley 9/1990, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat Valenciana.

V. COMPETENCIAS NORMATIVAS EN LAS ADQUISICIONES *INTER VIVOS* EN MATERIA DE DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES EN LA CUOTA

V. 1. COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

En la normativa estatal se recoge una única deducción en la cuota: Deducción por doble imposición internacional.

Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

Las CCAA, además, pueden aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen oportunas siendo siempre compatibles con las Estatales, que se aplicarán con posterioridad a éstas.

Baleares⁸⁸

- Deducción cuyo importe será el resultado de multiplicar la base liquidable por un 7%, para sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II. Dicha deducción será cero cuando sea superior a la cuota líquida.

⁸⁸ Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Canarias⁸⁹

- Bonificación del 99,9% de la cuota para contribuyentes de los grupos I y II de parentesco.
- Bonificación del 100% de la cuota para descendiente o adoptado discapacitado con un grado de minusvalía igual o superior al 65% en la adquisición de la vivienda habitual del transmitente.

Cantabria⁹⁰

- Bonificación del 99% en la donación de vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario, realizada a descendientes y adoptados, hasta los primeros 200.000 euros del valor real de la vivienda donada.
- Bonificación del 99% en la donación de terreno para construir la vivienda habitual del donatario, realizada a descendientes y adoptados, hasta los primeros 60.000 euros del valor real del terreno donado.
- Bonificación del 99% en la donación de vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario, realizada a cónyuge cuando la donación se produzca como consecuencia de un proceso de ruptura matrimonial, hasta los primeros 200.000 euros del valor real de la vivienda donada.
- Bonificación del 99% en la donación de terreno para construir la vivienda habitual

del donatario, realizada a cónyuge cuando la donación se produzca como consecuencia de un proceso de ruptura matrimonial, hasta los primeros 60.000 euros del valor real del terreno donado.

- Bonificación del 99% en la donación de dinero para la adquisición de vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario, realizada a cónyuge⁹¹, descendientes y adoptados, hasta los primeros 100.000 euros.
- Bonificación del 99% en la donación de dinero para la adquisición de terreno para construir la vivienda habitual del donatario, realizada a cónyuge⁹², descendientes y adoptados, hasta los primeros 30.000 euros.
- Bonificación del 95% hasta los primeros 60.000 euros donados, en las donaciones de metálico a descendientes y adoptados para la puesta en marcha de una actividad económica o para la adquisición de una ya existente o de participaciones en entidades.

Castilla La Mancha⁹³

- Bonificación del 95% de la cuota para contribuyentes de los grupos I y II de parentesco.
- Bonificación del 95% de la cuota para contribuyentes discapacitados con grado de minusvalía igual o superior al 65%.

⁸⁹ 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.

⁹⁰ 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 (renumerado por Ley de Cantabria 11/2010, de 23 de diciembre).

⁹¹ En el caso del cónyuge cuando la donación se produzca como consecuencia de un proceso de ruptura matrimonial.

⁹² En el caso del cónyuge cuando la donación se produzca como consecuencia de un proceso de ruptura matrimonial.

⁹³ Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla - La Mancha de medidas en materia de Tributos Cedidos.

- Bonificación del 95% de la cuota para las aportaciones que se realicen al patrimonio protegido de las personas con discapacidad.

Castilla y León⁹⁴

- Bonificación del 99% de la cuota para contribuyentes de los grupos I y II de parentesco, excepto ascendientes.

Madrid⁹⁵

- Bonificación del 99% de la cuota para contribuyentes de los grupos I y II de parentesco.

La Rioja⁹⁶

- Deducción del 100% de la cuota para las donaciones de dinero efectuadas de padres a hijos para la adquisición de vivienda habitual en La Rioja.
- Deducción para las donaciones de primera vivienda habitual de padres a hijos en función del valor real de la vivienda donada con arreglo a la siguiente tabla:

Valor real	Deducción en la cuota
Hasta 150.253,00 euros	100%
De 150.253,01 euros a 180.304,00 euros	80%
De 180.304,01 euros a 210.354,00 euros	60%
De 210.354,01 euros a 240.405,00 euros	40%
De 240.405,01 euros a 270.455,00 euros	20%
De 270.455,01 euros a 300.506,00 euros	10%
Más de 300.506,00 euros	0

⁹⁴ 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.

⁹⁵ 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.

⁹⁶ Ley 10/2010, de 16 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2011.

Comunidad Valenciana⁹⁷

- Bonificación del 99% de la cuota para contribuyentes de los grupos I y II de parentesco (excepto cónyuge) si son residentes en la Comunidad Valenciana⁹⁸.
- Bonificación del 99% de la cuota para contribuyentes discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65 % por discapacitados psíquicos, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 %, que sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante⁹⁹.

V. 2. TERRITORIOS FORALES DEL PAÍS VASCO

En los Territorios Forales del País Vasco no existen bonificaciones en cuota y la única deducción existente es la deducción por doble imposición internacional, la cual es idéntica a la establecida en la normativa estatal.

VI. CUADROS RESUMEN

(en pág. siguiente)

⁹⁷ 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, 11/2002, de 23 de diciembre, 14/2005, de 23 de diciembre, 10/2006, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.

⁹⁸ También se aplica a nietos siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

⁹⁹ También se aplica a nietos siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

CUADRO 1: COMPARACIÓN DE REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE EN LAS ADQUISICIONES INTER VIVOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

	Estado	Andalucía	Aragón	Asturias	Baleares	Canarias	Cantabria	Castilla La Mancha	Castilla y León
Grupo I			100%. Lim. 300.000 (R)						
Grupo II			100%. Lim. 300.000 (R) (no ascendientes)						
Discapacitados					99% aportación a patrimonios protegidos				100% aportación a patrimonios protegidos Lim: 60.000
Donación de dinero a parientes para adquirir empresa		99% (R) Lim: 120.000 o 180.000			57% (R) (99% si se crean puestos de trabajo)				
Donación padres a hijos para vivienda (dinero y/o inmuebles)		99% (dinero) (R) Lim: 120.000 o 180.000		95% Viv. protegida (dinero) Lim: 60.000 o 120.000 (R)	57% (R) (dinero o inmueble)	85% (dinero) (R) Lim: 24.040 Discapacitados 90% o 95% Lim. 25.242 o 26.444			
Empresa familiar	95% (R)	99% (También no parientes) (R)	99% (R)	99% (R)	95% (R) (99% si se mantienen los puestos de trabajo)		95% (R)		
Patr. Histórico o Cult.	95% (R)				95% o 99% (R)		95% (R)		
Explotaciones agrarias									
Donación a descendientes para formación									

(Continuación)

	Estado	Cataluña	Extremadura	Galicia	Madrid	Murcia	La Rioja	Comunidad Valenciana	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa
Grupo I								(también nietos) 40.000+8.000 /año<21 Lim. 96.000 si PP<2 mill.		100% A partir de 1/4/2012, 0%	
Grupo II								(si nietos y abuelos, no cónyuge) 40.000 Si PP<2 mill.		100% A partir de 1/4/2012, 0%	
Discapacitados								120.000 (≥33% fís) y 240.000 (>65% fis. Y ≥33% psiq.)			
Donación de dinero a parientes para adquirir empresa		95% (R) Lim: 125.000 o 250.000	99% primeros 120.000 (R) (también inmuebles)	95% (R) Lim: 60.000			99% ® (Grupos I y II) Lim. 100.000 o 200.000				
Donación padres a hijos para vivienda (dinero y/o inmuebles)		95% (R) Lim: 60.000 o 120.000	99% (R) Lim. 122.000 99% primeros 80.000 si solar				99% ® (Grupos I y II) (También solar)		99% (R) Lim. 212.242		99% (R) Lim. 220.000
Empresa familiar	95% (R)	95% (R) (También no parientes)	99% (R)	99% (R)			99% (R)	99% (R)	95% o 90% (R)		
Patr. Histórico o Cult.	95% (R)										
Explotaciones agrarias			99%	99% (R)			99% (R)	99% (R)	95% o 90% (R)	100%, 90%, 85%, 75% o 50% (R) 90%, 75% o 50% Sup. Forest. (R)	
Donación a descendientes para formación			99% primeros 120.000								

(R): Com requisitos.

Grupo I: Descendientes y adoptados <21; Grupo II: Descendientes y adoptados ≥21, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

CUADRO 2: COMPARACIÓN DE DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES EN CUOTA EN LAS ADQUISICIONES INTER VIVOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

	Estado (1)	Baleares	Canarias	Cantabria	Castilla La Mancha	Castilla y León	Madrid	La Rioja	Comunidad Valenciana
Grupo I		Deducción BL x 0,07	Bonif. 99,9%		Bonif. 95%	Bonif. 99%	Bonif. 99%		(también nietos) Bonif. 99%
Grupo II		Deducción BL x 0,07	Bonif. 99,9%		Bonif. 95%	Bonif. 99% (no ascendientes)	Bonif. 99%		(si nietos y abuelos, no cónyuge) Bonif. 99%
Discapacitados			Bonif. 100% si ≥65% (vivienda habitual transmitentes)		Bonif. 95% si ≥65% Bonif. 95% aportación patrimonio protegido				Bonif. 99% (≥33% fís) (>65% fís. y ≥33% psiq.)
Donación padres a hijos para vivienda (dinero y/o inmuebles)				Bonif. 99% hasta 200.000 (terreno 60.000) o 100.000 si dinero (terreno 30.000)				100% si dinero De 0% a 100% según valor inmueble si vivienda	
Donación de dinero a parientes para adquirir empresa				Bonif. 95% hasta 60.000					
Donación vivienda habitual ruptura pareja				Bonif. 99% hasta 200.000 (terreno 60.000)					

(1) La normativa estatal recoge una deducción en la cuota por doble imposición internacional, idéntica a la recogida en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

CONSULTA 2012.05.2.4 IS - Reestructuración empresarial, fusión inversa, motivos económicos válidos

HECHOS PLANTEADOS

El Grupo K, cuya entidad matriz es la entidad M, SA, se dedica a la fabricación y comercialización de productos para el sector de la distribución. Sus sociedades integrantes se encuentran domiciliadas en Bizkaia, Álava, Navarra y en los países de Portugal, Francia, India, México y Argentina. El Grupo se plantea la realización de una reestructuración empresarial por la que la entidad K, SAU, con domicilio social y fiscal en Álava, absorbería las sociedades del mismo que desarrollan sus diferentes actividades empresariales.

En la actualidad, M, SA ostenta una participación del 100% sobre K, SAU y sobre I, SAU, así como una participación del 50% sobre K, SA. Por su parte, K, SAU participa en el 50% restante del capital de K, SA. Son las cuatro entidades referidas en el párrafo precedente las que quedan afectadas por el proceso de reestructuración. Quedan exceptuadas las sociedades que realizan las funciones de distribución de productos en el extranjero (K India, M India, E Portugal, K Portugal, K Argentina, K Francia, K México) e I, SA.

La reestructuración, por motivos organizativos y de mejora de la gestión empresarial, se llevará a cabo en dos fases:

- En la primera, K, SAU absorberá a la actual entidad matriz del grupo (M, SA) mediante un proceso de fusión inversa.
- En la segunda, K, SAU absorberá también a K, SA e I, SAU de las que ya ostentará el 100% de las participaciones.

CUESTIÓN PLANTEADA

1) Aplicación del régimen fiscal especial previsto en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 24/1996 tanto en lo referente a la fusión (inversa) por la que K, SAU absorbe a M, SA como a la fusión por absorción (impropia) mediante la cual K, SAU absorbe a las entidades K, SA e I, SAU como sociedades íntegramente participadas.

2) En particular, aplicación del artículo 104.4 de la Norma Foral 24/1996, de modo que la operación descrita se entienda ha sido llevada a cabo por motivos económicos válidos.

CONTESTACIÓN

Aplicación del régimen fiscal previsto en el Capítulo X del Título VIII

Por lo que respecta a la legislación fiscal para el caso planteado, el artículo 90.1 de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades establece que:

"1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) *Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.*

b) (...)

c) *Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social."*

Por otra parte, el artículo 96.4 de la Norma Foral 24/1996 establece que *"cuando la entidad transmitente participe en el capital de la entidad adquirente no se integrarán en la base imponible de aquélla las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación, aún cuando la entidad hubiera ejercitado la facultad de renuncia establecida en el apartado 2 del artículo 91 de esta Norma Foral"*.

En el ámbito mercantil, la Ley 3/2009 sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles regula en su Título II el régimen de la fusión. En la Sección I del Capítulo I establece disposiciones generales, entre las que se encuentra (artículo 22) el concepto de fusión. En la Sección VIII, dedicada a las fusiones especiales, regula los supuestos de absorción de entidad íntegramente participada (artículo 49) y supuestos asimilados a la absorción de sociedades íntegramente participadas (artículo 52), fusiones estas últimas entre las que se hace referencia a las conocidas como "fusiones inversas".

Por tanto, en la medida que las operaciones de fusión planteadas, fusión inversa y fusión impropia, cumplan los requisitos establecidos en la legislación mercantil para ser calificadas como operaciones de fusión, podrán acogerse al régimen fiscal establecido en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en las condiciones y requisitos exigidos por esta normativa.

Aplicación del artículo 104.4 de la Norma Foral 24/1996

El artículo 104.4 de la Norma Foral 24/1996 establece que *"no se aplicará el régimen establecido en el presente Capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal"*.

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio del domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido en el artículo 15 de la Norma Foral 24/1996.

En el escrito de la consulta se indican varios motivos que justifican la realización de estas operaciones, orientados fundamentalmente a la simplificación de la estructura del grupo que hace más eficiente su gestión, desde un punto de vista económico, financiero y administrativo.

De la revisión de los motivos expuestos se estima, a priori, que concurren en la operación planteada motivos económicos que permiten la aplicación del régimen especial a los efectos del artículo 104.4 de la Norma Foral 24/1996.

No obstante, la presente contestación se ha realizado conforme a la información proporcionada en el escrito de la consulta, sin tener en cuenta otras circunstancias, previas, simultáneas o posteriores, no mencionadas que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada y, por tanto, podrían alterar el juicio sobre la idoneidad de los motivos que concurren en la misma.

CONSULTA 2012.05.2.5 IS – Deducciones, reestructuración empresarial y rectificación autoliquidación del impuesto

HECHOS PLANTEADOS

La entidad AAA, SA absorbió con fecha 31 de diciembre de 2010 a las entidades BBB, CCC y DDD, SA, acogiendo este proceso de reestructuración empresarial al régimen fiscal especial previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades a tal efecto. Se estableció el 1 de enero de 2010 como fecha a partir de la cual las operaciones de las entidades absorbidas se entendían realizadas por cuenta de la absorbente.

La entidad DDD, SA hasta el momento de la fusión por absorción ha tributado bajo la normativa foral alavesa del Impuesto sobre Sociedades.

En el escrito de consulta se declara que durante el ejercicio 2010 DDD, SA realizó inversiones en activos no corrientes nuevos, actividades de I+D+i y de formación profesional, reuniendo las inversiones y los gastos los requisitos necesarios para aplicar las correspondientes deducciones recogidas en la Norma Foral 24/1996. No obstante ello, la entidad no incluyó los correspondientes saldos de deducciones en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del mencionado ejercicio.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si la entidad DDD, SA tiene derecho a acreditar en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 las deducciones de normativa foral a que hubiere lugar.

CONTESTACIÓN

Establece el artículo 31 de la Ley 3/2009, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, que el proyecto de fusión contendrá, entre otros, *"la fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos con-*

tables de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad”.

En lo que respecta a esta contestación interesa destacar que, por su parte, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, establece en el apartado 2.2 de su Norma de Registro y Valoración 19ª, referida a las combinaciones de negocios, que *“la fecha de adquisición es aquélla en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos”*. Y añade:

“(…) Sin perjuicio de lo anterior, las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente, reconocerá los efectos retroactivos de la fusión (...). Una vez inscrita la fusión o escisión la adquirente reconocerá los elementos patrimoniales del negocio adquirido, (...)”.

La Norma de Registro y Valoración 21ª, en materia de operaciones entre empresas del grupo, fija reglas específicas de determinación de la fecha de efectos contables en su apartado 2.2.2. y establece que *“si entre la fecha de aprobación de la fusión y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, la obligación de formular cuentas anuales subsiste para las sociedades que participan en la operación, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 19ª. Combinaciones de negocios”*.

Como última referencia normativa mercantil cabe citar el artículo 46 de la Ley 3/2009, en virtud del cual, *“la eficacia de la fusión se producirá con la inscripción de (...) la absorción en el Registro Mercantil”*. Cuando tenga lugar la inscripción de la fusión *“se cancela-*

rán los asientos registrales de las sociedades extinguidas”.

Así pues, en el ámbito mercantil se establece un principio de retroacción contable, por el que se busca ajustar la contabilidad a la realidad económica de los procesos de combinación de negocios, que despliega sus efectos con anterioridad a la eficacia jurídica de la operación, aunque se condiciona a la misma.

En el ámbito fiscal, el cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades toma como punto de partida el resultado contable determinado conforme a la legislación mercantil.

En este sentido, el artículo 10.3 de la Norma Foral 24/1996 reconoce que *“en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

El artículo 98 de la Norma Foral 24/1996, particularizando esta regla general establecida en el artículo 10.3, dispone en materia de reestructuraciones empresariales acogidas a régimen fiscal especial que *“las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 90 de esta Norma Foral se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles”*.

Esto es, la Norma Foral 24/1996 reconoce eficacia fiscal al mecanismo de retroacción contable establecido en la normativa mercantil, circunscribiendo el alcance de la retroacción al registro contable o *“imputación de rentas”*; tal y como describe el título del propio artículo 98 precitado, a los efectos de

cuantificar las bases imponibles de las entidades que participan en el proceso de reestructuración. En lo que se refiere a "*derechos y obligaciones tributarias*", entre los que se encuentran las deducciones de la entidad absorbida, la norma regula un mecanismo de sucesión en el artículo 97 para el que no se establece ningún tipo de retroacción, por operar cuando se tiene por producida jurídicamente la fusión.

Por otra parte, establece el artículo 27 de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades que el periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, precisando que en todo caso se extinguirá el periodo impositivo en caso de la extinción de la entidad.

El proceso de reestructuración llevado a cabo por la consultante en el año 2010 determinó la disolución sin liquidación de la entidad DDD, SA el 31 de diciembre de 2010, siendo ésta la fecha de presentación de la escritura de fusión en el Registro Mercantil.

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 7.1 a) de la Norma Foral 24/1996, hasta dicha fecha DDD, SA mantuvo su condición de persona jurídica independiente y, por tanto, de sujeto pasivo a los efectos del Impuesto sobre Sociedades. Esta circunstancia determinó para la entidad la obligación formal de presentar declaración, entre otros, por el Impuesto sobre Sociedades hasta la fecha de su extinción, de conformidad con el artículo 129.1 de la Norma Foral 24/1996. Y, también en calidad de sujeto pasivo hasta el momento de su extinción, determinó su derecho de acreditar las deducciones generadas durante el ejercicio 2010.

A la operación de reestructuración referida en la consulta se le otorgaron efectos contables desde el día 1 de enero de 2010, lo que determinó que los ingresos y los gastos de DDD, SA fueran imputados contable y fiscalmente a la entidad consultante, en su cali-

dad de entidad absorbente, en orden a determinar las bases imponibles de las entidades participadas. Este hecho no condiciona, no obstante, la posible existencia de unos créditos fiscales en la entidad absorbida generados en el propio ejercicio 2010, créditos que, de existir, debían de haber sido acreditados por la misma, en su calidad de sujeto pasivo del impuesto, en su autodeclaración.

En este sentido, la existencia de una previsión mercantil de retroacción contable no conlleva una suerte de extinción anticipada de la personalidad jurídica de la entidad ni anula su derecho a cuantificar y consignar deducciones derivadas de inversiones o gastos por ella misma realizados hasta el momento de su extinción, con independencia de que la falta de resultado contable y de base imponible conlleven la imposibilidad de su aplicación.

De conformidad con los artículos 116 y 117 de la Norma Foral General Tributaria asiste al obligado tributario el derecho de instar la rectificación de una autoliquidación presentada, cuando el mismo considere que tal autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos.

Resultando que la entidad cuya autoliquidación se pretende rectificar ha sido absorbida, la rectificación de la autoliquidación deberá ser realizada en su nombre por la entidad absorbente, que, por mor de la aplicación del régimen fiscal especial y dado que la operación de reestructuración supone una sucesión a título universal, pasa a asumir los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad adquirente nacidas antes de la realización de la fusión, esto es, 31 de diciembre de 2010, por aplicación del artículo 97 de la Norma Foral 24/1996.

Adviértase que la subrogación en los derechos y obligaciones tributarias de DDD, SA tiene lugar en el momento en que se materialice formalmente la operación con la transmi-

sión del patrimonio de la entidad transmitente a la entidad adquirente. No es pues la fecha de retroacción contable la que determina la subrogación fiscal en la posición de la entidad transmitente.

Por otra parte, la entidad adquirente asume el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar disfrutando o para consolidar los beneficios fiscales correspondientes a la entidad transmitente, de conformidad con lo establecido también en el artículo 97 de la Norma Foral 24/1996.

Esta contestación no determina la procedencia o improcedencia de las deducciones a las que, según se declara en el escrito de consulta, tenía derecho DDD, SA, quedando condicionadas las mismas al cumplimiento de las previsiones normativas reguladas en esta materia en la Norma Foral 24/1996.

Asimismo tampoco esta contestación determina el régimen de aplicación de las deducciones de DDD, SA en sede de la entidad adquirente en el proceso de fusión, por no estar sujeta esta última a la Norma Foral 24/1996.

Consulta – IRPF – residencia habitual

INFORME

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es una persona física que ha residido en Madrid con su familia durante los últimos años. El 28 de diciembre de 2010 reingresó en la Administración Pública, después de permanecer en excedencia voluntaria durante 20 años. El destino que se le asignó fue la Inspección de Trabajo y Seguridad Social de Bizkaia, en la que ha trabajado durante todo 2011. No obstante, en la medida en que tiene autorizado el teletrabajo, únicamente ha permanecido en Bilbao desde las 13 horas de los lunes hasta las 13 horas de los jueves (momento en el que regresa semanalmente a Madrid). Todo lo cual, según afirma, puede acreditar mediante tickets de autobús. La vivienda habitual del compareciente radica en Madrid, por lo que durante 2011, de lunes a miércoles, se ha alojado, de forma indistinta, en diferentes hostales de Bilbao y en casa de unos familiares en Vitoria. En 2012, va a ser transferido al Gobierno Vasco.

CUESTIÓN PLANTEADA

1) Dónde debe presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2011, si en Bizkaia o en Madrid, así como los documentos que debe conservar para acreditar su residencia efectiva.

2) En el supuesto de que tenga que tributar ante esta Hacienda Foral de Bizkaia, si deberá comunicar algún domicilio radicado en la Comunidad Autónoma del País Vasco, y si estará obligado a empadronarse en él.

3) Si, el hecho de que en 2012 sea transferido al Gobierno Vasco, afectará a lugar en el que tenga que presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de este ejercicio.

CONTESTACIÓN

Con respecto a las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 6 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, en el que se recoge que: *"Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco. Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa"*.

De donde se deduce que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma, cuya exacción corresponde a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Los contribuyentes integrados en una unidad familiar con residencia en territorios distintos que opten por la tributación conjunta, deben tributar ante la Administración del lugar donde tenga su residencia habitual el

miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a la normativa que le corresponda.

Estas reglas deben completarse con lo indicado en el artículo 43 del mismo Concierto Económico, en el que se establece que: *"Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas: - Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del periodo impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; (...) Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual. - Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional. - Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...) Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto. Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3.^a*

del capítulo III de este Concierto Económico. Siete. 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. Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva. Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización. b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio. c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio. (...) Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a

que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente. Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo”.

En lo que respecta a la normativa foral vizcaína, estos preceptos se desarrollan en los artículos 2 y 3 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), en el primero de los cuales se indica que: “Lo dispuesto en esta Norma Foral será de aplicación a los siguientes obligados tributarios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: 1. A título de contribuyente: a) A las personas físicas que, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente, tengan su residencia habitual en Bizkaia. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 99 de esta Norma Foral, tributarán a la Diputación Foral de Bizkaia cuando tenga su residencia habitual en este territorio el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable. A los efectos del cálculo de la mayor base liquidable, a los contribuyentes no residentes en Bizkaia se les aplicará la normativa que les corresponda. (...)”.

A lo que el artículo 3 de la citada NFIRPF añade que: “1. Se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el Territorio Histórico de Bizkaia aplicando sucesivamente las siguientes reglas: 1.ª Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Bizkaia sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. (...) Salvo

prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en Bizkaia cuando radique en este territorio su vivienda habitual. 2.ª Cuando tenga en Bizkaia su principal centro de intereses. Se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible de este Impuesto, obtenga en Bizkaia más parte de la base imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos Territorios Históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas. 3.ª Cuando sea Bizkaia el territorio de su última residencia declarada a efectos de este Impuesto. La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda. (...)”.

De conformidad con todo lo anterior, para establecer dónde debe tributar un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hay que atender al lugar en el que tenga su residencia habitual en el período impositivo de que se trate, según las normas previstas en los artículos 43 del Concierto Económico y 3 de la NFIRPF.

En concreto, de acuerdo con lo indicado en el artículo 43 del Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en el País Vasco, aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

- a) Criterio de permanencia. Cuando permanezcan en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo. Para realizar este cómputo, no deben descontarse las ausencias temporales. A este respecto, se presume que una persona permanece en el País Vasco

cuando radique en él su vivienda habitual, salvo prueba en contrario.

- b) Criterio del principal centro de intereses. En los supuestos en los que no sea posible determinar la residencia de un contribuyente atendiendo al criterio anterior, se considerará que reside en el País Vasco cuando obtenga en él la mayor parte de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluidas las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles eventualmente imputadas en transparencia fiscal (salvo las profesionales).
- c) Criterio de la última residencia declarada. Por último, si no puede determinarse la residencia habitual de sujeto pasivo atendiendo a los criterios anteriores, se considera que reside en el País Vasco cuando radique en él la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como ya se ha indicado, estas reglas son de aplicación sucesiva, de modo que primero debe analizarse el criterio de permanencia. Sólo si por aplicación de este criterio no cabe determinar la residencia, se acude al de ubicación del principal centro de intereses. Finalmente, si tampoco a través de esta segunda regla resulta posible fijar la residencia del contribuyente, éste debe presentar su autoliquidación del Impuesto atendiendo a la última residencia por él declarada.

En el supuesto planteado, el consultante afirma que, a lo largo de 2011, ha permanecido en territorio común más días del período impositivo de los que ha permanecido en el País Vasco, en la medida en que, aun cuando ha trabajado en Bizkaia durante todo el ejercicio, únicamente ha pernoctado en el País Vasco (bien en este Territorio Histórico, bien en Álava) tres días a la semana. En particular, el compareciente señala que, en la

medida en que tiene autorizado el teletrabajo, sólo ha permanecido en Bizkaia semanalmente de lunes a las 13 horas a jueves a las 13 horas. Además, su vivienda habitual radica en Madrid.

Consecuentemente, se considera que debe entenderse que el consultante ha residido en territorio común durante el ejercicio 2011, al haber permanecido en él durante más días del período impositivo, con independencia dónde radique su principal centro de intereses. Por lo que, siendo así las cosas, deberá presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a dicho ejercicio ante la Administración competente de territorio común.

La residencia habitual, y más concretamente la permanencia de un contribuyente en uno u otro territorio, es una cuestión de hecho que puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en derecho, tal y como se indica en el artículo 104 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), según el que: *"1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la normativa tributaria establezca otra cosa. 2. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien pretenda hacer valer su derecho tiene la carga de probar los hechos constitutivos del mismo. (...)".*

La valoración de las pruebas que, en su caso, puedan aportarse, corresponde a los órganos competentes para la gestión e inspección de los tributos.

Adicionalmente, cabe indicar que la determinación de la competencia para exaccionar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe llevarse a cabo mediante la aplicación de las reglas establecidas en los artículos 6 y 43 del Concierto Económico. Por

lo que el hecho de que el consultante pueda ser transferido a la Administración del País Vasco, o de que se encuentre empadronado en uno u otro territorio, no alteran las conclusiones alcanzadas en esta respuesta.

Por último, tal y como se indica en el artículo 43.Cinco del Concierto Económico, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pueden comunicar los cambios de residencia, de territorio común a territorio foral y viceversa, mediante la presentación de la autoliquidación del Impuesto.

Objeto del conflicto - Ubicación territorial del domicilio fiscal del obligado tributario; extemporaneidad del planteamiento del conflicto

Resolución R 1/2012 Expediente 14/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 31 de enero de 2012

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 planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Administración del Estado acerca del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 S.L. (NIF -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 14/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por medio de un oficio del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 23 de octubre de 2009, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral ese mismo día, al que adjunta un expediente en el que figuran, entre otros documentos, los siguientes:

- copia de un acuerdo del Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 22 de octubre de 2009

por el que decide plantear el conflicto de conformidad con la propuesta de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica;

- copia de esta propuesta, de 22 de octubre de 2009, a la que se adjunta, en particular,
- un "informe sobre la interposición de conflicto ante la Junta Arbitral del Concerto Económico respecto a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con la modificación del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, S.L." de fecha 14 de octubre de 2009, emitido por la Subdirección de Gestión Tributaria, en el que se resumen los antecedentes y fundamentos de Derecho en los que se funda el planteamiento del conflicto, si bien no exclusivamente, puesto que en la mencionada propuesta de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica se indica que los "antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta la reclamación son los que se exponen en el expediente adjunto".

2. Del expediente remitido a esta Junta Arbitral por la Diputación Foral de Bizkaia resultan los siguientes antecedentes:

- El 4 de marzo de 2008 el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia emitió informe relativo a actuaciones de comprobación del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, S.L. (NIF B48598106) - en adelante la ENTIDAD 1- , el cual, en virtud de los antecedentes y fundamentos de Derecho que expone, llega a la conclusión de que el domicilio fiscal de dicha

entidad no se encuentra en Bizkaia sino en Santander.

- El 7 de marzo de 2008 el Servicio de Tributos Locales y Censos Fiscales de la Hacienda Foral de Bizkaia formula propuesta de modificación del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 en el sentido indicado, "al menos desde 1997, fecha en que posee inmuebles en Cantabria", dirigida a la Delegación Especial en el País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), a. la que adjunta el informe de 4 de marzo de 2008.
- El 23 de octubre de 2008 la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT emite informe sobre las actuaciones de comprobación del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, cuya conclusión es que el domicilio fiscal efectivo de esta entidad "desde el 10-02-1994, fecha de su constitución, se encuentra en Bilbao (Vizcaya), ya que en el citado lugar se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios".
- El anterior informe se remite a la Hacienda Foral de Bizkaia mediante un oficio de fecha 4 de noviembre de 2008, en el que se indica lo siguiente:

"El informe de la AEAT en el País Vasco de 23/10/2008 entiende que, con la documentación proporcionada y las actuaciones realizadas **no procede la retroacción del domicilio fiscal propuesto**. Por ello, y de acuerdo con el punto 5.3 de las "Conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio y procedimiento amistoso sobre cambios de domicilio previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico" se remiten dichos informes, para que a la vista de los mismos **se ratifique en la propuesta, la complete o se proceda a la reunión de ambas Adminis-**

traciones prevista en dichas conclusiones".

(negrita y cursiva del original)

- Con fecha 20 de febrero de 2009 el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia emite un nuevo informe en el que se ratifica en el anterior de 4 de noviembre de 2008.
- Con fecha 3 de marzo de 2009 la Dirección General de la Hacienda Foral de Bizkaia dirige un oficio a la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT que termina con el siguiente párrafo:

"Del análisis de dichos informes [el del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de 4 de marzo de 2008 y el de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT de 23 de octubre de 2008], y del emitido por el Servicio de Inspección Tributaria de esta Hacienda Foral con fecha 20 de febrero de 2009, y en base a lo establecido en el punto 5.3 de 'las conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio previsto en el art. 43.Nueve del Concierto Económico', esta Hacienda se ratifica en lo establecido en la propuesta de fecha 07/03/2008, y la completa con el nuevo informe, quedando a la espera de la respuesta de esa Administración y renunciando a la reunión entre dichas Administraciones si se produce una ratificación de lo establecido en la comunicación de fecha 05/11/2008, en cuyo caso se continuará el procedimiento en la forma prevista en el apartado Seis del artículo 43 del Concierto".
- Con fecha 10 de septiembre de 2009 la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT dirige oficio a la Hacienda Foral de Bizkaia en el que manifiesta que "no existen elementos suficientes para establecer el domicilio fiscal del obligado tri-

butario en Cantabria” y concluye con el siguiente párrafo:

“Por ello, y de acuerdo con el punto 5.3 de las *‘Conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio previsto en el artículo 43, Nueve del Concierto Económico’* le comunico que no es posible aceptar la propuesta, sin perjuicio, si lo estima necesario, de convocar una reunión entre ambas Administraciones prevista en dichas conclusiones”.

(cursiva del original)

3. Admitido a trámite el conflicto por la Junta Arbitral en su reunión del 20 de diciembre de 2010, y emplazada la AEAT para formular alegaciones, ésta evacuó dicho trámite mediante un escrito de fecha 9 de febrero de 2011 en el que sobre la base de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone pide a la Junta Arbitral que resuelva en los siguientes términos:

“1º) La inadmisión a trámite por extemporaneidad en el planteamiento del conflicto, según el fundamento de Derecho PRIMERO de este escrito.

2º) Subsidiariamente a lo anterior, para el improbable caso de que se admita el conflicto, se solicita la desestimación de la pretensión de la Hacienda Foral de Vizcaya, declarando que la sociedad la ENTIDAD 1, S.L. (NIF -----) ha tenido y tiene ubicado su domicilio fiscal en Vizcaya desde su constitución sin que se haya acreditado -ni siquiera mínimamente- ninguna de las razones esgrimidas para el cambio y su retroacción”.

4. Puesto de manifiesto el expediente, la Diputación Foral de Bizkaia formuló nuevas alegaciones contenidas en un informe de su Servicio de Inspección de fecha 26 de mayo de 2011, remitido a esta Junta Arbitral por oficio de 1 de junio de 2011, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 6.

En el citado informe se solicita de la Junta Arbitral que declare que la ENTIDAD 1 tiene su domicilio fiscal en Santander “con fecha de retroacción al menos 1 de enero de 1997”.

5. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente también formuló alegaciones la ENTIDAD 1, por medio de escrito de fecha 10 de junio de 2011, registrado de entrada en la Junta Arbitral ese mismo día. En dicho escrito la entidad se limita a exponer diversos antecedentes pero no articula en torno a ellos ningún razonamiento jurídico ni formula petición alguna a la Junta Arbitral, si bien todos los datos que aporta van encaminados a probar que el domicilio de la ENTIDAD 1 ha estado siempre situado en Bizkaia.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El objeto del presente conflicto es la determinación del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, que según la Diputación Foral de Bizkaia se encuentra en Cantabria, mientras que para la AEAT esta situado en Bizkaia. Tampoco es pacífico el periodo al que alcanza la controversia, ya que la AEAT estima que dicha sociedad ha tenido el domicilio en Bilbao desde su constitución en 1994, la Diputación Foral limita la retroacción del domicilio que sitúa en Santander al 1 de enero de 1997.

2. Antes de entrar en el fondo del conflicto así definido es necesario examinar la alegación de extemporaneidad esgrimida por la AEAT, cuestión que debe resolverse a la vista del artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, según el cual “los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tacita a que se refiere el apartado anterior”. El apartado 1 dispone que “[s]e entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción”.

Añade el citado apartado 1 del artículo 13 del RJACE que “en las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto”. El precepto del Concierto Económico citado por el RJACE concede un plazo de dos meses a la Administración requerida sobre un cambio de domicilio para que se pronuncie sobre la propuesta, a cuyo transcurso la norma reglamentaria atribuye la eficacia de una negativa que formaliza el conflicto sin necesidad de nuevo requerimiento por parte de la Administración proponente.

Estas normas no resultan aplicables en el presente caso, en el que ha tenido lugar un cruce de propuestas y subsiguientes rechazos expresos entre las Administraciones interesadas, con la secuencia siguiente:

- 07-03-2008: Propuesta de la Diputación Foral de Bizkaia de cambio de domicilio a Cantabria. Según indicación de la AEAT, esta propuesta se recibe el 18 de abril.
- 04-11-2008: Respuesta negativa de la AEAT a la anterior propuesta.
- 03-03-2009: ratificación de la Diputación Foral de Bizkaia en su propuesta. La comunicación de esta ratificación se remite por correo electrónico a la AEAT el 11-03-2009, según esta manifiesta en su escrito de alegaciones. En el expediente remitido a esta Junta Arbitral por la Hacienda Foral de Bizkaia figura la impresión de un mensaje electrónico de lectura de un correo remitido a la AEAT del País Vasco con esa fecha, si bien no se especifica el contenido

de dicho correo ni sus eventuales archivos adjuntos.

- 10-09-2009: Ratificación por la AEAT de su postura negativa frente al cambio propuesto. Esta decisión se remite por correo electrónico a la Diputación Foral de Bizkaia el siguiente día 11. Figura como Anexo II al escrito de la AEAT copia impresa de dicho correo y el mensaje de lectura de este. Esta fecha de notificación no es discutida por la Diputación Foral de Bizkaia.

La Agencia Tributaria argumenta que “la ratificación de la competencia por la AEAT se produjo mediante notificación de fecha 11/9/09, por lo que el planteamiento del conflicto por parte de la Diputación Foral de Vizcaya el 22 de octubre de 2009, según resulta de la notificación efectuada el día 23 de octubre a la AEAT, y tal como consta en todas las fechas por el que el Director General de la Hacienda Foral interpone el conflicto, la fecha de interposición sobrepasa con creces el plazo legal de 1 mes a contar desde la ratificación de competencia de la AEAT de 11 de septiembre de 2009, por lo que la interposición del conflicto es manifiestamente extemporáneo [sic]”. En realidad, debe considerarse como fecha de planteamiento del conflicto el 23 de octubre de 2009, día en que tuvo entrada en la Junta Arbitral el oficio del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia de igual fecha, por el que remite el acuerdo del Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia de fecha 22 de octubre de 2009, por el que este decide plantear el conflicto. Esta precisión no afecta, sin embargo, al argumento aducido por la AEAT.

3. Frente a la alegación de extemporaneidad la Diputación Foral de Bizkaia arguye, en su segundo escrito de alegaciones de 26 de mayo de 2011, que “la fecha del envío de un mensaje de correo electrónico en el marco

de un Procedimiento Amistoso sobre cambios de domicilio, procedimiento amistoso acordado por ambas Administraciones en la Comisión Mixta de Concierto Económico, no debe entenderse como la fecha de ratificación expresa o tácita a efectos de computar el plazo de un mes al que se refiere el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral”.

Transcribe seguidamente la Diputación Foral de Bizkaia el apartado 5.3 de las aludidas reglas sobre el “Procedimiento amistoso sobre cambios de domicilio previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico”, aprobados por la Comisión Mixta del Concierto en su reunión de 30 de julio de 2007. Dicho apartado lleva la rúbrica “Respuesta de la Administración receptora de la propuesta amistosa” y establece lo siguiente:

“Si hubiera acuerdo, la Administración que resulte competente, según el domicilio fiscal reconocido en el acuerdo, iniciará el procedimiento legal de cambio de domicilio.

Si no hubiera acuerdo, se tratará de resolver la controversia en una reunión entre las Administraciones afectadas.

De persistir la discrepancia, el informe negativo a la propuesta será remitido por el Delegado Especial de la AEAT en cuyo ámbito se encuentra el domicilio propuesto que se rechaza o por el Director General de la Hacienda Foral correspondiente, y se podrá continuar el procedimiento en la forma prevista en el apartado Seis del artículo 43 del Concierto, sin perjuicio del ejercicio por cada Administración de sus competencias”.

El apartado Seis del artículo 43 del Concierto dispone lo siguiente:

“Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de estos, por la Junta Arbitral

que se regula en la sección 3.a del capítulo III de este Concierto Económico”.

Argumenta la Diputación Foral de Bizkaia en los siguientes términos:

“La remisión del mencionado correo electrónico de fecha 11/09/2009 por el Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales del País Vasco se enmarca en la respuesta a la que se refiere este apartado 5.3 del citado Procedimiento Amistoso previo al procedimiento del artículo 43.Nueve del Concierto Económico al que se refiere el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral.”

“Así el correo electrónico remitido por el Jefe de Dependencia Regional del País Vasco hace referencia explícita al apartado 5.3 del citado Procedimiento Amistoso quedando pendiente de “convocar una reunión entre Administraciones”, reunión que debería celebrarse, en su caso, con posterioridad a la fecha de remisión del correo electrónico.

“En definitiva, no estamos ante una ratificación expresa o tácita a la cual se refiere el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral, sino ante una respuesta, anterior a una posible reunión entre Administraciones, en un Procedimiento Amistoso acordado, procedimiento que es previo al inicio del establecido en los apartados Nueve y Seis del artículo 43 del Concierto Económico. Por tanto no procede computar el mencionado plazo de un mes desde la respuesta a la propuesta amistosa del 11 de septiembre de 2009. El conflicto debe entenderse, por tanto, planteado en tiempo”.

4. La cuestión de la tempestividad o extemporaneidad del planteamiento del presente conflicto remite, pues, al siguiente interrogante: si el oficio de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de 10 de octubre de 2009, notificado el día siguiente, constituye una ratificación por dicho órgano de su

competencia en el sentido de los apartados 1 y 2 del artículo 13 RJACE y, por tanto, determina el inicio del plazo de un mes para el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral, como sostiene la AEAT, o, por el contrario, es un acto preliminar o de mero trámite en el "procedimiento amistoso sobre cambios de domicilio previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico" y desarrollado por las reglas acordadas en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico -así puede formularse la tesis mantenida por la Diputación Foral de Bizkaia.

Para responder a esta pregunta es necesario tener en cuenta que el diseñado por las normas citadas es un procedimiento poco formalizado, como corresponde a un procedimiento calificado de "amistoso". El artículo 43. Nueve del Concierto Económico es del siguiente tenor:

"El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si esta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo".

Las reglas aprobadas por la Comisión Mixta del Concierto Económico concretan algunos extremos de este procedimiento; en particular, la "unidad coordinadora" de cada una de las Administraciones a través de la cual se realizaran todas las actuaciones (apartado 3), el contenido básico de la propuesta amistosa (apartado 4) y las normas a las que ha de ajustarse la Administración receptora de la propuesta amistosa (apartado 5).

Dentro de estas últimas se incluyen las contenidas en el párrafo 3 mas arriba transcrito, cuya novedad fundamental respecto al artículo 43.Nueve del Concierto es la invitación a las Administraciones interesadas a tratar de resolver la controversia en una reunión. Ahora bien, esta no es una fase imprescindible del procedimiento y, por tanto, su previsión no afecta al carácter de las propuestas de las Administraciones interesadas, tanto si se celebra sin acuerdo como si no llega a celebrarse.

En este sentido, el preámbulo de las reglas aprobadas por la Comisión Mixta dice lo siguiente: "Este procedimiento de verificación censal resulta conveniente tanto si se alcanza el acuerdo, logrando una mayor eficacia y una mejor imagen en la relación con el contribuyente, como si no se acuerda, en la medida en que existe un pronunciamiento expreso de las administraciones afectadas y en un plazo limitado, lo que a su vez facilita la continuación de otros procedimientos". De este párrafo se deduce claramente que en caso de falta de acuerdo las propuestas de las Administraciones interesadas abren la vía al procedimiento subsidiario para la resolución del conflicto, que no es otro que su sometimiento a la Junta Arbitral.

Por lo demás, las repetidas reglas no establecen un procedimiento de convocatoria de la reunión de las Administraciones para resolver la controversia, sino que dejan su celebración a la prudencia y buena voluntad de aquéllas. En el presente caso no hay en el expediente dato alguno que indique que se intentara celebrar tal reunión. Por el contrario, en el oficio de fecha 3 de marzo de 2009, dirigido por el Director General de la Hacienda Foral de Bizkaia a la AEAT se menciona expresamente que se renuncia "a la reunión entre dichas Administraciones si se produce una ratificación de lo establecido en la comunicación de fecha 05/11/2008, en cuyo caso se continuará el procedimiento en la

forma prevista en el apartado Seis del artículo 43 del Concierto”.

Por su parte, el oficio de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT de fecha 10 de septiembre de 2009 rechaza la propuesta de la Hacienda Foral de Bizkaia, si bien deja abierta la posibilidad, “si lo estima necesario”, de convocar una reunión entre ambas Administraciones, prevista en las reglas aprobadas por la Comisión Mixta.

El planteamiento del conflicto por la Diputación Foral de Bizkaia supone la renuncia definitiva a la resolución amistosa de la controversia y, por tanto, la consideración como posición final de la AEAT la manifestada en el oficio de 10 de septiembre de 2009. En consecuencia, dicho planteamiento es contradictorio con la tesis ahora mantenida por la Diputación Foral en el sentido de considerar que la indicada posición de la AEAT no constituye un rechazo del requerimiento hecho por aquella, ya que en este caso no se cumpliría el requisito exigido por el artículo 13.1 RJACE.

Por consiguiente, el plazo de un mes para el planteamiento del conflicto que establece el artículo 13.2 RJACE debe computarse a partir del día 11 de septiembre de 2009, fecha en que la AEAT notificó a la Diputación Foral de Bizkaia su rechazo del cambio de domicilio propuesto por esta. Por tanto, dicho plazo había transcurrido cuando se planteó el conflicto ante esta Junta Arbitral, el 23 de octubre de 2009.

Por las consideraciones anteriores, procede aceptar la alegación de extemporaneidad del planteamiento del conflicto y, por tanto, no admitirlo.

5. Dada la anterior conclusión, no procede entrar a examinar el fondo del conflicto.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

No admitir el conflicto.

Objeto del conflicto - Ubicación territorial del domicilio fiscal del obligado tributario; desistimiento por aceptación posterior al planteamiento del conflicto

Resolución R 2/2012 Expediente 103/2011

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 31 de enero de 2012

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 Bizkaia frente a la Administración del Estado sobre el domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 S.L. (NIF -----), registrado en esta Junta Arbitral con el número de expediente 103/2011.

I. ANTECEDENTES

1. El conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia por medio de un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de fecha 21 de diciembre de 2011, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 23, al que acompaña el acuerdo de plantear el conflicto adoptado en igual fecha por el Director General de la Hacienda Foral de Bizkaia.

En el primero de los mencionados escritos se hace referencia a un informe del Subdirector de Gestión Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia de 5 de diciembre de 2011, que se adjunta, en el que se exponen los antecedentes que se extractan seguidamente:

- El 13 de octubre de 2009 la Inspección de los Tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia emitió un informe del que resultaba que el

domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 S.L. (NIF -----) -en adelante "la entidad"- se encontraba Pozuelo de Alarcón, Madrid. Con base en dicho informe la Hacienda Foral propuso el 28 de octubre de 2009 a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) la modificación del domicilio en Bilbao declarado por la entidad.

- El 19 de mayo de 2011 la Hacienda Foral de Bizkaia reitero la propuesta, a lo cual la AEAT respondió negativamente mediante oficio de 1 de junio de 2011.
- El 24 de junio de 2011 la Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia emite un nuevo informe en el que se ratifica en que el domicilio fiscal de la entidad se encuentra en Madrid.
- El 4 de octubre de 2011 la Hacienda Foral de Bizkaia remite a la AEAT el informe anterior con una nueva propuesta de fecha 26 de septiembre de 2011.
- Ante el silencio de la AEAT, el Subdirector de Gestión Tributaria de la Hacienda Foral emitió el 5 de diciembre de 2011 informe a los efectos de continuar el procedimiento en la forma prevista en el apartado Seis del artículo 43 del Concierto.

El escrito de planteamiento termina con la petición a la Junta Arbitral de que declare que el domicilio fiscal de la entidad se encuentra en Pozuelo de Alarcón, Madrid, desde el ejercicio 2005.

2. El 10 de enero de 2012 tuvo entrada en la Junta Arbitral un escrito fechado la víspera del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia, en el que "comunica el desistimiento del conflicto interpuesto" en virtud de los antecedentes y fundamentos de Derecho que expone.

En cuanto a los primeros, dice el citado escrito que con fecha 30 de diciembre de 2011 se recibió en la Hacienda Foral de Bizkaia comunicación del Jefe de la Dependencia de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT en la que se comunicaba "extemporáneamente" la conformidad de la citada Agencia Estatal a la rectificación del domicilio fiscal de la entidad propuesta por la Diputación Foral de Bizkaia y que en vista de ella el Director General de la Hacienda Foral acordó, con fecha 9 de enero de 2012, el desistimiento del conflicto planteado acerca de dicho domicilio. Acompaña al escrito copia del mencionado acuerdo. Se adjunta al escrito la aludida comunicación de la AEAT, que lleva fecha de 22 de diciembre de 2011.

Como fundamento de Derecho único expone el escrito que la conformidad de la AEAT con la propuesta de rectificación del domicilio fiscal de la entidad "supone la pérdida sobrevenida del objeto del conflicto, y por tanto, la necesidad de formalizar ante la mencionada Junta Arbitral el desistimiento de la Diputación Foral de Bizkaia del conflicto interpuesto al haberse obtenido la satisfacción extraprocesal de la pretensión".

En virtud de lo expuesto suplica a la Junta que acepte el desistimiento.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia el 23 de diciembre de 2011 fue interpuesto en tiempo y forma. En cuanto al tiempo, el artículo 43.Nueve del Concierto Económico concede a la Administración destinataria de una propuesta de cambio de domicilio un plazo de dos meses para pronunciarse sobre ella. Y el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, dispone que transcurrido este plazo sin que exista conformidad por parte de ambas Adminis-

traciones ya no será necesario efectuar un requerimiento de inhibición. En las controversias sobre el domicilio dicho requerimiento equivale a una nueva propuesta de modificación de este.

Por consiguiente, el plazo de un mes para el planteamiento del conflicto que establece el apartado 2 del artículo 13 RJACE se inicia con el transcurso del de dos meses antes referido. Aplicando estas normas al presente caso, el plazo de dos meses del artículo 43.Nueve del Concierto Económico se inició el 5 de octubre de 2011, día siguiente al de la notificación de la última propuesta de la Diputación Foral, y concluyó, por tanto, el día 5 de diciembre, y el del mes para la promoción del conflicto se inició el siguiente día 6 y concluyó el 6 de enero de 2012.

El escrito de planteamiento cumple con los requisitos impuestos por el artículo 13.2 RJACE.

Procede, por consiguiente, admitir el conflicto a trámite.

2. Sin embargo, el escrito de la AEAT de 22 de diciembre de 2011 manifestando la conformidad con la propuesta de cambio de domicilio formulada por la Diputación Foral de Bizkaia, notificado a ésta el día 30 de diciembre de 2011 --por tanto, efectivamente de manera extemporánea en cuanto ya había transcurrido el plazo de dos meses establecido por el artículo 43.Nueve del Concierto Económico-- impide que la tramitación del presente conflicto siga los pasos previstos en el artículo 16 RJACE. En efecto, dicha conformidad ha hecho desaparecer *a limine* la controversia que inicialmente constituía su objeto.

Resta, pues, solamente, de conformidad con el artículo 91.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aceptar de plano el

desistimiento y declarar concluso el procedimiento, sin que proceda efectuar un pronunciamiento sobre el fondo.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Aceptar el desistimiento de la Diputación Foral de Bizkaia del presente conflicto.

Objeto del conflicto - Ubicación territorial del domicilio fiscal del obligado tributario

Resolución R 3/2012 Expediente 31/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 30 de marzo de 2012

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 Administración del Estado frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de la entidad la ENTIDAD 1 S.L. (NIF -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 31/2008.

1. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Tributaria de Administración Tributaria (AEAT) mediante escrito de su Director General de fecha 21 de mayo de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el día siguiente.

En dicho escrito se expone que con fecha 26 de diciembre de 2003 se emitió por la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid informe relativo a la comprobación del domicilio fiscal de la la ENTIDAD 1 S.L. (NIF -----) (en adelante "la entidad"), que concluye que el domicilio fiscal de esta entidad está incorrectamente fijado en Bilbao, Gran Vía, 72, 1º izq.) y que debe fijarse en Madrid, por encontrarse allí centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

Expone el escrito de planteamiento que a partir de este momento la determinación del

domicilio fiscal de la entidad dio lugar a las siguientes actuaciones:

- Emisión de un informe de fecha 31-1-2005 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, en el que se concluye que el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 debe fijarse en Madrid, lugar en el que se realiza la gestión administrativa y dirección de los negocios de la entidad, con efectos retroactivos desde su constitución el 31 de diciembre de 1990.
- Propuesta de cambio de domicilio a la Diputación Foral de Bizkaia con fecha 28-2-2005, remitido el 2-3-2005.
- Emisión el 12-1-2006 por el Servicio de Inspección de la Diputación Foral de Bizkaia de un informe en el que se concluía que el domicilio fiscal de la entidad estaba correctamente fijado en Bizkaia, por lo que no procedía el cambio propuesto.
- El 18-4-2008 se celebró la reunión técnica prevista en el apartado 5.3 de las conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio, procedimiento amistoso previsto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico.
- Mediante e-mail de fecha 22-4-2008 la Hacienda Foral de Bizkaia manifestó su discrepancia definitiva con la propuesta de cambio de domicilio fiscal de la entidad.

Seguidamente expone el escrito de planteamiento de la AEAT los antecedentes de hecho y los fundamentos de Derecho en los que funda su pretensión y termina solicitando a la Junta Arbitral que declare la procedencia del cambio de domicilio de la ENTIDAD 1 a Madrid, al DOMICILIO 1, con efectos desde el 31 de diciembre de 1990 (fecha de constitución de la entidad) hasta la fecha del escrito. Subsidiariamente, que se declare que el

domicilio fiscal en Madrid está situado en el DOMICILIO 2, durante el mismo periodo.

2. La Diputación Foral de Bizkaia formuló alegaciones mediante un oficio del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de fecha 29 de octubre de 2008, registrado de entrada el 4 de noviembre de 2008, por el que remite a la Junta Arbitral un "informe sobre alegaciones" del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de fecha 21 de octubre de 2008. En dicho informe, tras exponer los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que el citado Servicio estimó procedentes, se concluye que la ENTIDAD 1 se encuentra domiciliada en Bilbao, por ser este el lugar donde se realiza la gestión administrativa y dirección de la actividad económica, conclusión que hay que interpretar que encierra una petición a la Junta Arbitral de que adopte una resolución en este sentido.

3. Puesto de manifiesto el expediente, formuló nuevas alegaciones la AEA T por medio de un escrito de fecha 2 de marzo de 2009, que concluye con la petición a la Junta Arbitral de que declare la ubicación del domicilio de la ENTIDAD 1 en el DOMICILIO 1 de Madrid desde el ejercicio 1990. El nuevo escrito prescinde, por tanto, de la solicitud subsidiaria de fijación del domicilio en el DOMICILIO 2 de Madrid formulada en el escrito de planteamiento.

4. En el mismo trámite, la Diputación Foral de Bizkaia remitió a la Junta Arbitral por medio de un oficio del Departamento de Hacienda y Finanzas de fecha 23 de febrero de 2009, registrado de entrada el siguiente día 24, un informe del Servicio de Inspección de fecha 18 de febrero de 2009, que se limita a ratificarse en los argumentos de hecho y de derecho manifestados en el informe anterior de 21 de octubre de 2008.

5. También formuló alegaciones la entidad en el trámite de puesta de manifiesto del expe-

diente, mediante escrito de fecha 27 de febrero de 2009, que lleva estampado un sello de fechas del Servicio de Correos con la del 2 de marzo de 2009, y que fue registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 3. El dicho escrito la entidad suplica a la Junta Arbitral que dicte acuerdo por el que mantenga su domicilio fiscal en Bilbao.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha sido planteado en tiempo y forma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre. En efecto, el escrito de planteamiento se ajusta a los requisitos establecidos en el apartado 2 del citado artículo, el cual establece para dicho planteamiento el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita en su competencia por la Administración frente a la cual el conflicto se promueve. En el presente caso la Diputación Foral de Bizkaia notificó a la AEAT su discrepancia definitiva con la propuesta de cambio de domicilio por medio de un correo electrónico de fecha 22 de abril de 2008; por consiguiente, el escrito de planteamiento, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 22 de mayo de 2008, fue presentado dentro de plazo.

2. El objeto del presente conflicto es la determinación del domicilio fiscal de la ENTIDAD 1. Por tanto, la norma que debemos aplicar para la resolución del presente conflicto es el artículo 43.Cuatro del Concierto Económico, que en lo aquí pertinente dispone lo siguiente:

“A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

(...)

b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado”.

La AEAT sostiene que el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1 radica en Madrid, en el DOMICILIO 1, por considerar que es allí donde se lleva a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, mientras que la Diputación Foral de Bizkaia afirma que dicho domicilio coincide con el domicilio social de la entidad, situado, al tiempo de suscitarse la discrepancia, en Bilbao, por ser este el lugar donde se llevan a cabo tales gestión y dirección.

3. Como hemos dicho en resoluciones precedentes, la noción de “gestión administrativa y dirección de los negocios” es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso (resoluciones número R11/2011, de 2 de mayo de 2011, F.D. 3 y R29/2011, de 22 de diciembre de 2011, F.D. 2).

4. En el Antecedente de Hecho Séptimo del escrito de planteamiento del conflicto, expone la AEAT los hechos y circunstancias en los que se basa para sostener que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad se realizan en Madrid, que se enumeran, en síntesis, a continuación, agrupados por el propio escrito en los apartados siguientes:

A) Socios de la entidad, administradores, apoderados y domicilios fiscales

- Los socios de la ENTIDAD 1 son SOCIO 1, notario de profesión, con domicilio fiscal en Madrid, DOMICILIO 1, donde se encuentra su despacho profesional, y sus tres hijos.
- Los socios fundadores de la entidad fueron FUNDADOR 1, cónyuge de SOCIO 1, con domicilio fiscal actual en Madrid, DOMICILIO 3, y FUNDADOR 2, madre de SOCIO 1, con domicilio fiscal actual en Getxo (Bizkaia).
- La entidad tuvo inicialmente como administradores a FUNDADOR 1 y SOCIO 1; por acuerdo elevado a escritura pública el 19 de febrero de 2002 se nombró a la administradora actual, FUNDADOR 2. Mediante escritura pública de fecha 19 de febrero de 2002 la sociedad la ENTIDAD 1, S.L. absorbe a la sociedad ENTIDAD 2, con domicilio fiscal en Madrid, de la que son socios y administradores solidarios FUNDADOR 1 y SOCIO 1.
- El apoderado actual de la entidad es SOCIO 1, nombrado el 18 de febrero de 2002.

B) Visita realizada en el domicilio fiscal de la entidad

El 10 de septiembre de 2004 se persona un actuario de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco en el domicilio fiscal de la ENTIDAD 1, en Bilbao, que se corresponde con la asesoría ASESORÍA 1. Presente el ASESOR 1, socio de la asesoría y representante autorizado de la ENTIDAD 1, manifiesta que la contabilidad se lleva en esa asesoría desde diciembre de 2001; que ahí se reciben los extractos bancarios y las facturas de compras y gastos de la entidad; que las facturas emitidas por la ENTIDAD 1 se emiten en Madrid, recibiendo la asesoría una copia de las mismas; y que la asesoría emite dos facturas mensuales a la ENTIDAD 1, una por arrendamiento y otra por prestación de servicios.

Según facturas del segundo semestre de 2004, una de las facturas es por arrendamiento de local de oficina, por importe de 80 EUR más IVA, y la otra por importe de 267,80 EUR más IVA, por los servicios de asesoramiento fiscal y contable.

C) Inmovilizado de la entidad

Se enumeran en el escrito de planteamiento diversos inmuebles de los que es titular la entidad, todos ellos sitios en Madrid, a excepción de una vivienda situada en Chiclana de la Frontera (Cádiz).

D) Informes de la Inspección de la AEAT

De los informes emitidos por las Dependencias de Inspección de Madrid y el País Vasco con fechas 26 de diciembre de 2003 y 31 de enero de 2005, respectivamente, resultan en síntesis los siguientes datos:

- la ENTIDAD 1 figura dada de alta en los siguientes epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas:
 - (Comercio al por menor de muebles excepto oficina), con domicilio en Madrid.
 - (Otros servicios independientes n.c.o.p), con domicilio en Madrid.
- En las declaraciones de retenciones de trabajo personal (modelo 190) de los ejercicios 1999 a 2002, ambos inclusive, consta que todos los trabajadores tienen domicilio fiscal en Madrid.
- En los boletines de cotización a la seguridad social modelo TC1, de los meses de julio a octubre de 2004, consta como domicilio de la ENTIDAD 1 el de DOMICILIO 1, de Madrid.
- Las cuentas bancarias de las que es titular la entidad están abiertas en sucursales de

Madrid, constando como autorizado en las mismas SOCIO 1.

- El 27 de noviembre de 2003 suscribe en Madrid un contrato de leasing de un turismo, firmando como representante SOCIO 1.
- Los ingresos en los ejercicios 2002, 2003 y 2004 proceden fundamentalmente de las comunidades de bienes CB 1 CB y CB 2 CB, y ENTIDAD 3 en la que SOCIO 1 figura como autorizado en cuentas bancarias. Las tres entidades tienen su domicilio fiscal en DOMICILIO 1. Las facturas por arrendamiento se emiten en Madrid, y el medio de cobro es transferencia bancaria a una cuenta corriente de una sucursal de Bankinter en Madrid.
- En dos facturas del ejercicio 2001 figura como emisor la ENTIDAD 1, S.L., DOMICILIO 2 de Madrid.
- Prácticamente todos los proveedores de la entidad en los ejercicios 2001 a 2004 tienen su domicilio fiscal en Madrid, y la prestación de los servicios o la entrega de las mercancías se realiza fundamentalmente en Madrid. Las facturas se abonan con cargo a sucursales bancarias de Madrid.

5. En el Fundamento de Derecho Séptimo del escrito de planteamiento se resume la base fáctica de la pretensión de la AEAT de la manera que abreviadamente se expone a continuación:

A) La contratación de la sociedad

La entidad no realiza contratación ni facturación desde Bilbao, sino que ésta se realiza desde Madrid, donde se firman los contratos de arrendamiento de los inmuebles explotados por la sociedad y se emite la facturación de la misma.

B) Lugar de llevanza de la contabilidad

La contabilidad se lleva desde Madrid, puesto que todos los empleados de la entidad tienen su domicilio fiscal en Madrid, la facturación se realiza desde Madrid, los contratos de arrendamiento se formalizan en Madrid.

C) Domicilio fiscal de los administradores y apoderados en número adecuado

El apoderado único de la entidad tiene su domicilio en Madrid, así como la totalidad de los socios, y si bien el domicilio fiscal de la administradora única está situado en Bizkaia, los contratos en los que actúa en representación de la sociedad se formalizan en Madrid.

D) Gestión financiera de la entidad

Todas las cuentas bancarias de la entidad se han abierto en sucursales de Madrid, en las que se domicilian la totalidad de cobros a clientes y pagos a proveedores. También en una sucursal bancaria de Madrid se formaliza el contrato de leasing de un turismo firmado por el apoderado y socio mayoritario de la entidad.

6. En el "informe sobre alegaciones" del Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 21 de octubre de 2008 se aducen en apoyo de la tesis de que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la ENTIDAD 1 se realizan en el domicilio social de la entidad en Bilbao, los datos que se exponen resumidamente a continuación, agrupándolos bajo los siguientes epígrafes:

A) Socios, administradores de la entidad y domicilio fiscal

Se indican los socios originarios de la entidad; se menciona la fusión de la ENTIDAD 1, S.L. con ENTIDAD 2, por absorción de la segunda por la primera y el nombramiento en la misma escritura de fusión de 19 de febrero de 2002 de FUNDADOR 2 como administradora única de la entidad. Se indica que la Junta

General Extraordinaria por la que se acordó la fusión se reunió en Bilbao, y se concluye que "[l]as tareas de dirección y gestión de la compañía que requieren documento público se efectúan en todos los casos bajo la fe de Notarios de Bilbao".

Se señala también que la administradora única de la entidad es residente en Bizkaia, y ha presentado sus declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio en la Hacienda Foral.

B) Personación en el domicilio fiscal de la entidad

El 19 de mayo de 2005 se personaron dos actuarios de la Diputación Foral de Bizkaia en el domicilio social y fiscal de la entidad, sito en BILBAO, constatando que en dicha dirección se encuentra la ASESORÍA 1. Los actuarios fueron atendidos por ASESOR 2, en calidad de asesor fiscal de la ENTIDAD 1.

Se indica que ASESOR 2 en calidad de propietario del local tiene suscrito un contrato de arrendamiento con la ENTIDAD 1 en calidad de arrendatario, por el que ésta tiene el derecho al uso de una sala de reuniones ubicada en dicho inmueble en la que se reúne la Junta General de Accionistas; por dicho arrendamiento se emite una factura mensual.

De la visita se obtuvo la siguiente información:

- Los libros de contabilidad, presentados y diligenciados en el Registro Mercantil de Bizkaia, se encuentran depositados en Bilbao.
- Los originales de las facturas recibidas se encuentran depositados en el mismo local, así como copia de las emitidas.
- Los extractos bancarios de la cuenta Bankinter, a pesar de ser una cuenta abierta en Madrid se reciben en BILBAO.

- Esta es la cuenta en la que se cargan la mayoría de los gastos de la sociedad.

- La Junta General de Accionistas se convoca y reúne en Bilbao.

- La administradora única de la sociedad, FUNDADOR 2, tiene su residencia habitual en Getxo (Bizkaia).

C) Arrendamiento de los inmuebles propiedad de la ENTIDAD 1

Los contratos de arrendamiento de los inmuebles propiedad de la entidad son firmados por la ADMINISTRADORA 1 como administradora única, siendo en ocasiones firmados por el APODERADO 1, en calidad de apoderado.

D) Ampliación de los datos aportados por la AEAT

- la ENTIDAD 1, además de figurar dada de alta en el IAE en Madrid ha figurado de alta en los siguientes epígrafes del IAE en Bizkaia:

- 861.2 Alquiler de locales, con fecha de alta 1-1-2002.
- 849.9 Otros servicios empresariales, con fecha de inicio 12-5-1997 y baja el 31-12-2001, con domicilio de la actividad en Getxo.

- En el ejercicio 2002, la entidad declara en el modelo 190 de retenciones del trabajo personal que le han sido prestados servicios profesionales por PROFESIONAL 1 y PROFESIONAL 2, ambos con domicilio fiscal en Bizkaia en dicho ejercicio.

- En 27 de noviembre de 2003 la entidad suscribe un contrato de leasing con la entidad financiera La Caixa para la adquisición de un vehículo; en la póliza de dicho contrato consta como ubicación en Bilbao. Los recibos de este arrendamiento fi-

nanciero se envían mensualmente por la Caixa a esta misma dirección.

El informe citado de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia termina con unas "conclusiones" en las que se resume el fundamento de la posición de la Diputación Foral de Bizkaia, que sucintamente expuestas son las siguientes:

- la ENTIDAD 1 tiene fijado su domicilio social en territorio vizcaíno desde el momento de su constitución el 31 de diciembre de 1990.
- La Junta General de Accionistas se reúne en el domicilio social de Bilbao.
- La administradora única está domiciliada fiscalmente en Bizkaia, en cuyo territorio presenta sus declaraciones tributarias.
- La documentación mercantil y fiscal de la entidad se conserva en Bilbao.
- Los servicios de llevanza de la contabilidad se han subcontratado con una entidad residente en Bizkaia, denominada ASESORÍA 1
- La práctica empresarial aconseja el nombramiento de apoderados en lugares diferentes al del domicilio social con el objeto de lograr una mayor operatividad.
- Siendo la actividad principal desarrollada por la ENTIDAD 1 el arrendamiento de inmuebles y estando situados la mayoría de los inmuebles en Madrid, por razones de economía y operatividad parece conveniente contratar con empresas ubicadas en dicho territorio los servicios de mantenimiento y reparación de los inmuebles.
- A pesar de que la totalidad del inmovilizado se encuentre en territorio común, este criterio opera únicamente como criterio residual para el caso de que no se haya

podido determinar el lugar donde se realiza la gestión y dirección efectiva.

7. En su segundo escrito de alegaciones de fecha 2 de marzo de 2009 la AEAT, por una parte, da por reproducidos y se ratifica en los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho expuestos en su escrito de planteamiento del conflicto. Por otra parte, en vista de que no se ha aportado nueva documentación al expediente, salvo el escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia al que se ha hecho referencia en el anterior fundamento de Derecho, la AEAT "opta por extractar las alegaciones de la Diputación Foral de Vizcaya y rebatirlas dentro de cada apartado [...]. Para ello se van a seguir los mismos epígrafes que los utilizados por la Diputación Foral de Vizcaya en su escrito de alegaciones ...". Las consideraciones formuladas por la AEAT son en síntesis las que siguen:

A) Socios, administradores de la entidad y domicilio fiscal

Señala la AEAT en este punto que los dos socios iniciales de la entidad fueron FUNDADOR 2 y FUNDADOR 1, madre y esposa respectivamente de SOCIO 1, con una participación del 50% cada una, y que posteriormente pasaron a ser socios de la entidad SOCIO 1, con una participación del 63,55%, y sus tres hijos, con una participación del 12,14% cada uno. Indica la AEAT que estos últimos eran menores de edad en los ejercicios 2002 y 2003 Y que tanto su domicilio como el de sus padres está ubicado en Madrid.

Enumera la AEAT las personas que se sucedieron como administradores únicos de la entidad hasta la administradora actual, FUNDADOR 2. Respecto de ésta señala que tan solo interviene en los otorgamientos de escritura pública de constitución de la entidad y de absorción de la entidad ENTIDAD 2, pero que "no consta intervención suya de ningún tipo en los contratos, facturas y demás

documentación relativa a la gestión y dirección de la entidad, con dos únicas excepciones, a saber:

- los contratos de arrendamiento celebrados el 1 de enero de 2004 y el 1 de octubre del mismo año, en los que intervenía como administradora, si bien estos contratos, tal y como se señala en los mismos, se celebraron en Madrid [...].
- algunas (no en todas) de las autoliquidaciones tributarias presentadas por la entidad e incorporadas al expediente, aparecen firmadas por la ADMINISTRADORA 1 [...]. Las restantes autoliquidaciones (la mayoría de las presentadas por la entidad e incorporadas al expediente) parecen estar firmadas por el APODERADO 1".

Observa la AEAT que por medio de escritura de 19 de febrero de 2002 fue designado apoderado de la entidad SOCIO 1 y que en la misma fecha fue designada administradora única FUNDADOR 2. Acerca de estos hechos la AEAT hace el siguiente comentario: "Es decir, que el mismo día que la única persona relacionada con la entidad que está vinculada a Bilbao, FUNDADOR 2, es designada administradora, se designa como apoderado a su hijo SOCIO 1, con domicilio y actividad profesional en Madrid, lo que parece incidir en que la gestión y la dirección efectiva de la actividad desarrollada por la entidad la ENTIDAD 1, S.L. se realiza por el SOCIO 1 desde Madrid, donde éste reside". (Los subrayados son del original).

B) Personación en el domicilio fiscal de la entidad

Respecto a las alegaciones formuladas por la Hacienda Foral en este apartado observa la AEAT que "si bien es cierto que se indica que los libros y facturas están depositados en ese despacho, en ningún momento se señala que los mismos se exhibieran a los funcionarios, sino que éstos se limitan a reflejar lo que

les indica el asesor de la entidad, lo que no deja de ser sorprendente, ya que, si estaban realizando una visita en el lugar donde estaba localizada la documentación de la mercantil, lo lógico es que dicha documentación se exhibiera a los funcionarios que allí se personaron" (el subrayado es del original), Añade que lo mismo ocurre con los archivos de la entidad, aunque afirma que es lógico que siendo BILBAO, el lugar donde está localizada ASESORÍA 1 que presta sus servicios de asesoramiento fiscal y contable a la ENTIDAD 1 en este domicilio se encuentre la documentación fiscal de esta entidad.

Respecto a las cantidades periódicamente satisfechas a ASESORÍA 1 por la ENTIDAD 1 en concepto de arrendamiento de local de oficina, observa la AEAT que "en las diligencias de personación en la citada asesoría no se indica que hubiera ningún espacio físico destinado a la entidad la ENTIDAD 1, S.L. o que en el portal de la misma se señalara que la entidad la ENTIDAD 1, S.L. estaba allí domiciliada, sino simplemente que la sala de reuniones de la citada asesoría se arrendaba periódicamente por la entidad, lo que evidentemente en nada se corresponde con que sea esta asesoría el lugar permanente en el que se realice la gestión administrativa individualizada y la dirección efectiva de los negocios de la entidad la ENTIDAD 1, S.L., ya que a lo anterior ha de añadirse que en la misma no se encuentran ninguno de los asalariados de la entidad, todos ellos residentes en Madrid".

Observa la AEAT que no ha quedado acreditada la afirmación de la Diputación Foral de Bizkaia de que la correspondencia de la entidad bancaria correspondiente a la cuenta de Bankinter del obligado, a pesar de ser una cuenta abierta en Madrid se recibe en el domicilio de la ASESORÍA 1 en la documentación obrante en el expediente. Señala la AEAT que en éste no hay constancia de una cuenta con esa numeración y que la única posición que tiene la entidad en Ban-

kinter, que tiene una numeración muy similar (cambia el último dígito, por lo que puede ser una errata) es un crédito hipotecario, tal y como señala Bankinter en un certificado de fecha 16-9-2004 (página 331 del expediente), en el que no se señala cuál es el lugar de remisión de la correspondencia. Afirma la AEAT que no se ha encontrado en el expediente ninguna justificación de que la correspondencia referida a esta cuenta se remitiera al domicilio de la asesoría ASESORÍA 1 y añade que, tal y como señala la Diputación Foral de Bizkaia, en esta cuenta se cargan la mayoría de los gastos de la sociedad y en ella aparecen cargadas una gran cantidad de facturas y suministros en los que aparece como domicilio de remisión de la factura Madrid o fueron expedidos en Madrid.

Enumera a continuación la AEAT las cuentas bancarias que tiene o ha tenido abiertas la entidad y concluye que “la práctica totalidad de las sucursales donde están abiertas las cuentas bancarias están ubicadas en las inmediaciones del domicilio de la notaría, DOMICILIO 1”.

Acerca de la afirmación del asesor de la ENTIDAD 1, documentada en la diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 19 de mayo de 2005, de que la Junta General de Accionistas de la entidad se convoca y reúne en Bilbao, indica la AEAT los socios de la entidad que componían dicha Junta, que desde el año 2002 eran SOCIO 1 y sus tres hijos, todos ellos residentes en Madrid y concluye que “no parece razonable, a pesar de lo señalado por el asesor, que, residiendo todos los partícipes en Madrid y estando unidos por estrechos lazos familiares (padre e hijos) se fueran a Bilbao al domicilio de la asesoría ASESORÍA 1 a celebrar Juntas Generales en la sala de reuniones de esta asesoría que arrendaban al efecto”.

Menciona también la AEAT que en la citada diligencia de 19 de 2005 de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia se señala que

la administradora única de la entidad tiene su domicilio fiscal en Bilbao, a lo que replica la AEAT que “la gestión y administración efectiva de la entidad se realizaba por el apoderado de la entidad, SOCIO 1, con domicilio en Madrid, siendo FUNDADOR 2 una administradora puramente formal, que lo único que al parecer proporciona a la entidad la ENTIDAD 1, S.L. es el vínculo para localizar a la entidad ficticiamente en Bilbao” (subrayado en el original).

C) Arrendamiento de los inmuebles propiedad de la ENTIDAD 1. S.L.

Acerca de la alegación de la Diputación Foral de Bizkaia de que los contratos de arrendamiento celebrados por la entidad son firmados por la administradora única, aunque en ocasiones los firma el apoderado SOCIO 1, indica la AEAT que los únicos contratos de arrendamiento firmados por la administradora única, FUNDADOR 2, fueron los celebrados el 1 de enero de 2004 y el 1 de octubre del mismo año, si bien estos contratos se firmaron en Madrid.

D) Ampliación de los datos aportados por la AEAT

Respecto a las alegaciones formuladas por la Diputación Foral de Bizkaia bajo este epígrafe, la AEAT aduce lo siguiente:

- Sobre el alta de la entidad en determinados epígrafes del IAE en Bilbao, arguye la AEAT que “en ningún momento se ha acreditado ni siquiera existen indicios de que realizara estas actividades en territorio foral. Antes bien, la propia Diputación Foral reconoce que el obligado tiene como actividad principal el arrendamiento de inmuebles, todos ellos situados en Madrid excepto uno que se halla ubicado en Cádiz, y prácticamente todas las facturas de proveedores y clientes corresponden a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en Madrid y con empre-

sas y entidades localizadas en esta ciudad" (los subrayados son del original).

- Sobre la alegación de que en la declaración modelo 190 del ejercicio 2002 presentada por la entidad ante la Hacienda Foral de Bizkaia figura la prestación de servicios profesionales por dos residentes en Bizkaia, PROFESIONAL 1 y PROFESIONAL 2, indica la AEAT que comprobados los antecedentes obrantes en la Agencia Tributaria respecto a estas dos personas resulta que son cónyuges y tiene su domicilio fiscal ubicado en Madrid. Reitera la AEAT en este punto la alegación que ya figura en el escrito de planteamiento del conflicto de que en los modelos 190 presentados ante la AEAT de los ejercicios 1999 a 2002, ambos inclusive, consta que todos los trabajadores tienen domicilio fiscal en Madrid. Añade que la declaración del ejercicio 2002 fue presentada en Madrid, consignando en ella como persona de contacto a FUNDADOR 1 y como teléfono de contacto un número correspondiente a una notaría de Madrid.
- En cuanto al contrato de leasing suscrito el 27 de noviembre de 2003 con La Caixa, ubicado según consta en la póliza en Bilbao, y cuyos recibos mensuales se envían a esta misma dirección, señala la AEAT que dicho contrato se suscribió en la oficina ---- de La Caixa, sita en C/----- de Madrid, firmando como representante de la ENTIDAD 1 SOCIO 1.
- Señala, por último, la AEAT que de los antecedentes obrantes en ésta se desprende que la ENTIDAD 1 figura como administradora de la SICAV ----- S.A. (A-----) con domicilio fiscal y social en C/----- de Madrid, desde el año 2002 hasta la declaración del ejercicio 2006, habiendo sucedido en dicha condición a la sociedad ENTIDAD 2. Añade que en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 presentada

por la mencionada SICAV ya no figura como administradora la ENTIDAD 1, sino SOCIO 1. La AEAT concluye que "[t]odo ello incide una vez más en que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad la ENTIDAD 1, S.L. se realizaba desde Madrid, ya que durante algunos años fue administradora de una SICAV domiciliada en Madrid".

8. Por su parte, el representante de la ENTIDAD 1 en su escrito de alegaciones de 27 de febrero de 2009 formula las siguientes:

- Que la Junta General de Socios se reúne todos los años en el domicilio social de Bilbao.
- Que la administradora única de la entidad está domiciliada fiscalmente en Bizkaia.
- Que la documentación fiscal y mercantil se conserva en el domicilio fiscal de la entidad.
- Que siendo la actividad principal de la entidad la gestión, arrendamiento de inmuebles e inversiones y estando situados la mayoría de los inmuebles en Madrid, por razones de economía y operatividad parece conveniente contratar con empresas ubicadas en dicho territorio los servicios de mantenimiento y reparación de los inmuebles.
- Que el informe de la Agencia Tributaria adolece de errores cuando se refiere y hace hincapié en las facturas de decoración emitidas en Madrid, puesto que la ENTIDAD 1 no realiza la actividad de decoración desde 2003.
- Que el hecho de que las facturas fueran emitidas por contribuyentes domiciliados en Madrid no significa que la actividad se realice en territorio común.

9. La valoración conjunta de los elementos de hecho y circunstancias expuestos en los

anteriores Fundamentos de Derecho nos llevan a concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la ENTIDAD 1 no se realizaban en Bilbao sino en Madrid. Apoyan esta conclusión fundamentalmente los siguientes hechos: la residencia de los socios de la entidad en Madrid; la localización en Madrid de toda la actividad de la entidad, puesta de manifiesto por el alta en el IAE en esta localidad; el domicilio fiscal en Madrid del apoderado (y socio dominante) de la entidad y de la totalidad de sus trabajadores; la situación en esta ciudad de sus cuentas bancarias y de sus proveedores; el hecho de que la contratación de la entidad se realizase prácticamente en su totalidad en Madrid y que desde este lugar se llevase a cabo la facturación.

Frente a la eficacia probatoria que se deriva del anterior conjunto de circunstancias no pueden prevalecer las aducidas de contrario, fundamentalmente el domicilio en Getxo (Bizkaia) de la administradora única de la entidad, la supuesta celebración en Bilbao de las reuniones de su Junta General o el peculiar arrendamiento periódico para este fin de la sala de reuniones del asesor fiscal y contable de la entidad o la conservación en el domicilio social de la documentación mercantil y fiscal. Es verosímil la afirmación de que estas circunstancias han sido creadas con la finalidad de establecer un vínculo ficticio con el Territorio Histórico de Bizkaia. No sería, en efecto, la primera vez que la sede del asesor jurídico o fiscal de una empresa se utilizase para este fin. Cabe citar en este sentido la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de octubre de 2007 (rec. n.º 197/2006), que rechaza la pretensión del contribuyente de que se considerase como su domicilio fiscal la dirección de un Gabinete Jurídico Fiscal y afirma que "[e]l domicilio de Madrid debe considerarse como lo que es: el domicilio de un asesoramiento jurídico pero no donde se realiza la actividad de la empresa, pues sus cuentas corrientes (casi todas ellas), sus

empleados, sus inmuebles se encuentran en Jaén".

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la sociedad la ENTIDAD 1, S.L. (NIF -----) se encuentra desde su constitución el 31 de diciembre de 1990 en el DOMICILIO 1 de Madrid.

Objeto del conflicto - IVA: Compensación y devolución de saldos. Procesos de reestructuración empresarial. Allanamiento Administración demandada

Resolución R 4/2012 Expediente 4/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 30 de marzo de 2012

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 Guipúzcoa frente a la Administración del Estado acerca de cuál de ellas es competente para la compensación y, en su caso, devolución de los saldos de IVA que la sociedad ENTIDAD 1, (NIF -----), tenía pendientes de compensar en el momento de ser absorbida por la sociedad ENTIDAD 2 (NIF A-----), conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 4/2009.

1. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa mediante escrito de fecha 11 de marzo de 2009, que tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral el siguiente día 13.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- La entidad ENTIDAD 1 tenía en 2007 su domicilio fiscal en Guipúzcoa. A efectos del IVA, su volumen de operaciones en el año 2006 superó los 6 millones de euros, tributando en proporción al mismo y correspondiendo el 100 % a territorio común.

- La citada entidad estaba adscrita a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (UGGE) de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, teniendo la condición de gran empresa y estando inscrita en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos previsto en la Ley del IVA, de suerte que tenía la facultad de solicitar al final de cada mes la devolución de los saldos del IVA pendientes a su favor.

- El 11 de junio de 2007 se elevó a escritura pública el acuerdo de fusión por absorción, por virtud del cual la entidad ENTIDAD 2, domiciliada fiscalmente en Guipúzcoa, absorbía a ENTIDAD 1, que se disolvió sin liquidación.

- La entidad ENTIDAD 2 con domicilio fiscal en Guipúzcoa, tuvo en 2007 un volumen de operaciones a efectos del IVA superior a los 6 millones de euros, tributando a las distintas administraciones en la siguiente proporción: Estado, 53,71%; Guipúzcoa, 25,72%; Navarra, 16,67%; Vizcaya, 3,90%.

- ENTIDAD 2 también está adscrita a la UGGE de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco, teniendo la condición de gran empresa y estando inscrita en el indicado Registro de Devoluciones Mensuales.

- La entidad ENTIDAD 1 en el momento de su disolución tenía saldos del IVA pendientes de compensar y presentó a la AEAT el 15 de enero de 2008 la autoliquidación del IVA correspondiente al periodo 12 de 2007, por medio del cual solicitaba la devolución del saldo a su favor por importe de 1.411.851,43 euros.

- El 14 de abril de 2008 la UGGE de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco notificó propuesta de liquidación provisional desestimando la indicada solicitud de devolución al entender que, como

consecuencia de la sucesión a título universal producida por la fusión por absorción, el saldo de IVA soportado se integró en el patrimonio de la absorbente, que era quien debía ejercitar el derecho a la compensación o devolución. Nótese que no se dice la AEAT que no sea la Administración estatal la competente para devolver, sino, lo cual es muy distinto, que la solicitud la tiene que formular la sociedad absorbente que no la absorbida. (Sin embargo, la liquidación provisional se demoró hasta el 23 de diciembre de 2008, habiéndose notificado el 9 de enero siguiente, indicándose en la misma que a la fecha de dictarse el acuerdo la sociedad absorbente (ENTIDAD 2) ya había compensado en sus declaraciones de IVA todo el saldo a su favor que había generado la sociedad absorbida (ENTIDAD 1), por lo que no procedía la devolución del IVA del periodo 12/2007. No consta que esta liquidación provisional haya sido recurrida en reposición o se haya interpuesto reclamación económico administrativa).

- EL 23 de abril de 2008 ENTIDAD 2 como sucesora universal de los derechos y obligaciones de ENTIDAD 1 presentó escrito de alegaciones a dicha propuesta de liquidación en el que esencialmente se fundamentaba que el saldo generado por la absorbida debía ser asumido por la Administración a la que ésta tributa y no por la Administración a la que la absorbente tributa.
- El 17 de abril de 2008 la entidad ENTIDAD 2 presentó ante la AEAT declaración del IVA mensual -modelo 332- correspondiente al periodo 03 de 2008 con resultado "a devolver" 143.981,58 euros y "a compensar" 586.650,52 euros.
- El 23 de abril de 2008 ENTIDAD 2, S.A. presentó escrito dirigido a la AEAT en el que señalaba que, en la recién mencionada declaración, el importe del IVA soportado

deducible (1.695.172,89 euros) incluía el importe soportado por la absorbida (1.411.851,43 euros) y el importe de las cuotas del IVA devengado en el mismo periodo por la propia absorbente (283.321,46 euros).

- Efectivamente, el examen de la indicada declaración mensual permite apreciar que el IVA soportado por ENTIDAD 1 se ha incluido en la casilla 22 (IVA deducciones por cuotas soportadas en operaciones interiores) que no en la casilla 34 (cuotas a compensar de periodos anteriores). Este dato es clave, pues en él se basa la propuesta de resolución provisional fechada el 1 de julio de 2008 de la AEAT a la que después nos referiremos.
- La AEAT devolvió el importe solicitado (143.981,58 euros) por el obligado tributario en la declaración del IVA del periodo 03 de 2008 el 5 de mayo de 2008.
- Antes de esta última fecha, concretamente, el 22 de abril de 2008 ENTIDAD 2 presentó ante la Diputación Foral de Guipúzcoa el modelo de declaración mensual 330 correspondiente al mes de marzo de 2008, cuyo resultado era a ingresar por importe de 13.251,86 euros.
- Días más tarde, sin embargo, presenta ante dicha Diputación un escrito de solicitud de rectificación, acompañada de un modelo 330 debidamente cumplimentado que sustituye al anterior, motivado por la inclusión -antes, efectivamente, no lo había hecho- de 1.411.851,43 euros en concepto de cuota de IVA soportado que a su favor ostentaba la mercantil ENTIDAD 1.
- Esta solicitud es desestimada el 23 de mayo de 2008 por el Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa.

- El 19 de mayo de 2008 ENTIDAD 2 presentó ante la AEAT declaración del IVA mensual -modelo 332- correspondiente al periodo 04 de 2008, con un resultado a devolver de 157.548,40 euros y "a compensar periodos posteriores" 401.646,83 euros. En la casilla 34, cuotas a compensar de periodos anteriores se consigna la cantidad de 586.650,52 euros. La AEAT devolvió el importe solicitado el 30 de mayo de 2008. Nuevamente, según la propuesta de liquidación provisional de 1 de julio de 2008 a la que después nos referimos, se debía haber consignado en vez de 586.650,52 euros, 1.240.414,29 euros. En ese caso, la cantidad a devolver sería la misma, pero variaría la cantidad a compensar en periodos posteriores de 401.646,83 euros a 1.055.192,86 euros.
- El 20 de junio de 2008 la entidad ENTIDAD 2 presentó ante la AEAT declaración del IVA mensual -modelo 332- correspondiente al mes de mayo, con un resultado a devolver de 131.440,45 euros y a compensar periodos posteriores 264.078,22 euros. En la casilla 34, cuotas a compensar de periodos anteriores se consigna la cantidad de 401.646,83 euros. Con fecha 1 de julio de 2008 la AEAT formuló propuesta de liquidación provisional, notificada el siguiente 15 de julio, de la que resulta una cantidad a devolver 131.440,45 euros y a compensar de 917.624,27 euros, al haberse detectado que la compensación de cuotas de periodos anteriores (periodos 03 y 04, como ya se ha puesto de manifiesto) es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco de la Ley del IVA. En efecto, en lugar de 401.646,83 euros que es lo consignado por la entidad, la AEAT tributaria considera que debe consignarse 1.055.192,86 euros.
- Mediante fax remitido a la AEAT el 16 de julio de 2008, ENTIDAD 2, S.A. tributario manifestó textualmente: estamos conforme y no vamos a efectuar alegaciones al respecto.
- Con fecha 7 de agosto de 2008 la AEAT dictó acuerdo, que se notificó el siguiente día 14, de liquidación provisional, coincidente con la propuesta de 1 de julio. No consta que contra dicha liquidación ENTIDAD 2 haya interpuesto recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.
- Consta que con fecha 11 de agosto de 2008 se había ordenado ya el pago de 131.440,45 euros, importe liquidado de la indicada liquidación provisional.
- Mediante Orden Foral 9/2009, de 12 de enero, notificada a la AEAT el 13 de enero de 2009, la Diputación Foral de Guipúzcoa declaró la incompetencia del Departamento de Hacienda y Finanzas de la misma para admitir la modificación de la declaración-liquidación del IVA del periodo 03 de 2008 (modelo 330) que había solicitado ENTIDAD 2, S.A. Y en la que se incluía 1.411.855,43 euros de cuotas del IVA soportado deducible que correspondían a la entidad ENTIDAD 1 absorbida por la primera cuando tributaba exclusivamente a la Administración tributaria del Estado, considerando a ésta competente para efectuar la devolución del citado informe.
- La Junta Arbitral en sesión celebrada el 3 de abril de 2009 acordó la admisión a trámite del conflicto, procediendo a notificarlo a la AEAT el 15 de abril de 2009, así como la concesión del plazo de un mes para alegaciones, cosa que hizo por medio de escrito de 12 de mayo de 2009, registrado de entrada el siguiente día 14. También se ha notificado la admisión a trámite a ENTIDAD 2, no habiendo formulado alegaciones.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La controversia objeto del presente conflicto se ciñe al domicilio de la entidad en el periodo comprendido entre su constitución, el 17 de febrero de 2006, y el 11 de abril de 2007, denominado por la AEAT "periodo de retroacción" del cambio de domicilio al territorio común propuesto por la Diputación Foral de Álava que aquella no aceptó inicialmente. Ambas Administraciones concuerdan en que a partir de esta segunda fecha dicho domicilio está situado en territorio común.

2. En el apartado Tercero, titulado "Administración competente para la exacción y devolución del IVA del ejercicio 2007 generado por la extinta entidad ENTIDAD 1 a la que sucede la entidad ENTIDAD 2, S.A.", de su escrito de alegaciones la AEAT manifiesta lo siguiente:

"La AEAT practicó liquidación relativa a la declaración mensual del IVA del periodo 05 del ejercicio 2008 de la entidad ENTIDAD 2, S.A. Y mediante la misma se procedieron a admitir como "cuotas a compensar de periodos anteriores" las declaradas como IVA soportado por el obligado tributario en su declaración del periodo 03 que correspondían a los pendientes de compensar de la entidad absorbida (1.411.851,43 euros)".

Añade, además, que "la AEAT al ser la Administración competente, ha procedido a admitir la compensación de la totalidad de los saldos del IVA pendientes de la entidad absorbida, mediante liquidación provisional practicada a la entidad absorbente".

En suma, concluye, "se considera a la AEAT Administración tributaria competente para la exacción, compensación y devolución del IVA del ejercicio 2008 solicitado por el obligado tributario ENTIDAD 2, S.A. en su calidad de sucesora de la entidad ENTIDAD 1 por importe de 1.411.851.43 euros".

3. En el apartado Cuarto, - titulado, "Inadmisión del conflicto"- de su escrito de alegaciones la AEAT dice lo siguiente:

"En el presente caso se estima por esta parte que no existe conflicto al no existir discrepancia con la Diputación Foral de Guipúzcoa, respecto de qué Administración es competente para la compensación o en su caso devolución de los saldos de IVA pendientes que la entidad ENTIDAD 1 dejó en el momento de su extinción, ya que la Administración tributaria del Estado ha asumido la totalidad de estos saldos en las diversas declaraciones del ejercicio 2008 de la absorbente S.A. mediante la liquidación provisional practicada por la AEAT respecto del periodo 05 del ejercicio 2008.

Por tanto y al no existir controversia susceptible de conflicto ante esa Junta Arbitral, se considera que procede por parte de la misma declarar la inadmisión del conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa".

En consecuencia, la AEAT solicita a la Junta Arbitral que "tenga por presentado en tiempo y forma el presente escrito de alegaciones en el conflicto 4/2009 y, de conformidad con el mismo, acuerde la inadmisión a trámite del conflicto al no existir discrepancia entre la Diputación Foral de Guipúzcoa y la Administración tributaria del Estado, por haber asumida ésta la competencia para gestionar la totalidad del saldo del IVA soportado por la absorbida pendiente de compensar y haber permitido su compensación por parte de la absorbente".

4. Como sostuvimos en nuestras anteriores resoluciones, R 8/2011, de 28 de marzo de 2011 (expediente 12/2009), R 9/2011, de igual fecha (expediente 17/2009), y R 16/2011, de 26 de mayo de 2011 (expediente 25/2010), la petición de la AEAT de que esta Junta Arbitral "deje sin efecto el presente conflicto" equiva-

le, en realidad, al desistimiento de su pretensión o, más exactamente, puesto que se trata de la Administración frente a la cual se promueve el conflicto y no de la que lo planteó, al allanamiento a la pretensión. Esta vez la expresión utilizada es distinta pero muy similar, y el efecto, por ese motivo, tiene que ser el mismo, el allanamiento, en este caso, frente a la pretensión de la Diputación Foral de Guipúzcoa.

La figura del allanamiento no está prevista, sin embargo, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), aplicable con carácter supletorio respecto al Reglamento de esta Junta, aprobado por R.D. 1760/2007, de 28 de diciembre, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de este último. Si que lo está, por el contrario, en la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, artículo 75, cuyo apartado 2 dispone que “[p]roducido el allanamiento, el Juez o Tribunal, sin más trámites dictará sentencia de conformidad con las pretensiones del demandante, salvo si ello supusiere infracción manifiesta del ordenamiento jurídico ...”.

La figura contemplada en la LRJ-PAC, aparte de la renuncia al derecho, que no es aplicable aquí, es el desistimiento; su artículo 91.2 establece que “[l]a Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, y declarará concluso el procedimiento salvo que, habiéndose personado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento”.

El desistimiento como forma de terminación del procedimiento ya ha sido aplicado por esta Junta Arbitral en anteriores procedimientos en los que la Administración frente a la que se planteó el conflicto se allanó expresamente a la pretensión de la Administración promotora; así en la resolución 2/2010, de 20

de diciembre, dictada en el expediente 34/2008. A diferencia del allanamiento, el desistimiento no requiere un pronunciamiento expreso del órgano administrativo en cuanto al fondo del asunto, aunque ello evidentemente no altera las consecuencias materiales que se derivan de la resolución.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1°. Aceptar el allanamiento de la AEAT en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa, declarando, en consecuencia que aquella es competente para la compensación y devolución de los saldos de IVA que la sociedad ENTIDAD 1, tenía pendientes de compensar, en el momento de ser absorbida por la sociedad ENTIDAD 2, S.A.

2°. Ordenar la terminación y el archivo de las actuaciones, así como la devolución de toda la documentación remitida al efecto.

Objeto del conflicto – Cambio de domicilio y procesos de reestructuración empresarial

Resolución R 5/2012 Expediente 9/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 30 de marzo de 2012 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 Administración del Estado frente a la Diputación Foral de Bizkaia acerca del cambio de domicilio efectuado por la sociedad ENTIDAD 1 S.L. (NIF B-----) desde Castro Urdiales a Bilbao conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 9/2009.

1. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la AEAT el 10 de agosto de 2009 (registro de entrada el siguiente día 12).

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- Con fecha 7 de octubre de 1988 se constituyó mediante escritura pública la sociedad ENTIDAD 1, S.L. fijando su domicilio social en Madrid. Por escritura de fecha 22 de diciembre de 1997, se reduce el capital social, quedando como único socio SOCIO 1, fijándose el domicilio social de la entidad en Madrid.
- En escritura de fecha 18 de marzo de 1998 cesa como administrador el identificado como tal anteriormente, al tiempo que se amplía el capital de la sociedad, siendo éste suscrito por ENTIDAD 2 SA, (NIF A-----), designándose administrador a D. Anto-

nio Iráculis Miguel, consejero delegado de ésta última sociedad domiciliada en Paseo Rey Francisco núm.11 de Vitoria.

- Por escritura de 30 de junio de 1999 D. Santiago Díaz Díaz vende sus participaciones sociales a ENTIDAD 2 quedando esta sociedad como socio único de ENTIDAD 1, S.L.
- Por escritura pública de fecha 29 de octubre de 1999 ENTIDAD 1 S.L. traslada su domicilio social a Castro Urdiales (Cantabria).
- Por escritura de 20 de noviembre de 2001 la sociedad ENTIDAD 1, S.L. traslada su domicilio social desde Castro Urdiales (Cantabria) a Bilbao.
- En fecha 9 de abril de 2002 la ENTIDAD 1, S.L. presenta declaración censal (modelo 036) en la Hacienda Foral de Bizkaia, cambiando el domicilio fiscal a Bilbao. En fecha 25 de abril de 2002 presenta la declaración censal (modelo 037) en la AEAT de Bizkaia.
- Antes de que transcurra un año del cambio de domicilio fiscal desde Castro Urdiales a Bilbao, por escritura de fecha 16 de julio de 2002 (rectificada y subsanada por escritura de fecha 18 de diciembre de 2003) ENTIDAD 1, S.L. se disuelve y liquida, con cesión global del activo y pasivo al socio único ENTIDAD 2, tal como consta en la citada escritura. El acuerdo de cesión global del activo y pasivo, disolución y liquidación de la sociedad se tomó en junta celebrada en fecha 21 de marzo de 2002.
- En fecha 30 de septiembre de 2002 ENTIDAD 1, S.L. presenta en la AEAT de Bizkaia modelo 037 declarando la baja de la sociedad por absorción, consignado como fecha de cese efectivo el 30 de junio de 2002. Según se desprende del expe-

diente, en la declaración de IVA correspondiente al segundo trimestre de 2002, presentada en la AEAT, no consta importe alguno tanto en IVA devengado como en IVA deducible, figurando marcada la casilla "sin actividad".

3. De todo ello y, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.8 del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (en adelante el "Concierto Económico"), la AEAT deduce que no resulta ajustado a derecho el cambio de domicilio fiscal efectuado por la sociedad ENTIDAD 1, S.L., pues cesó en su actividad dentro del año siguiente a partir de la fecha en que se ha producido el cambio de su domicilio fiscal desde Castro Urdiales a Bilbao.

4. Tras diversas actuaciones que ya no hacen al caso, puesto que no influyen sobre la resolución que adoptemos (tramitación del oportuno expediente de rectificación de oficio del cambio de domicilio fiscal iniciado por la AEAT), y que concluyen con la Resolución del TEAC de 9 de julio de 2009, que acaba declarando que la discrepancia existente en torno al cambio de domicilio fiscal practicado por la sociedad ENTIDAD 1. S.L. de la que era sucesora ENTIDAD 2 ha de ser resuelta por esta Junta Arbitral, el asunto, efectivamente, acaba siendo sometido ante esta Junta Arbitral, habida cuenta que la AEAT planteó el 10 de agosto de 2009 (registro de entrada el siguiente día 12) el presente conflicto, que fue admitido a trámite con fecha 20 de diciembre de 2010, del cual se dio traslado tanto a la Diputación Foral de Bizkaia, como a la entidad interesada ENTIDAD 1, S.A. Ambas presentaron alegaciones, la primera el 1 de junio y la segunda el 23 de junio de 2011.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. No existiendo discrepancia en cuento a los hechos, y no habiéndose alegado cuestiones de carácter procedimental, procede, sin más demora, resolver sobre la cuestión de fondo

planteada, cual es si el cambio de domicilio de ENTIDAD 1, S.L. desde Castro Urdiales a Bilbao ha de tenerse por existente o contrariamente, por inexistente.

2. Los derroteros por los que ha transitado en sede de la Junta Arbitral la controversia se han ceñido a la interpretación del artículo 43.8 del Concierto Económico, de ahí la oportunidad de comenzar transcribiendo lo que establece, que es lo siguiente:

"Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad".

No se contenía una previsión similar en el Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

Lo dispuesto en el indicado artículo 43.8 tiene su equivalente, para personas físicas, en el artículo 43.7, por virtud del cual:

"No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 % a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b. Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c. Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tenerla residencia habitual en dicho territorio”.

Este precepto tiene su antecedente en el artículo 36.6.b) del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, cuyo tenor es el siguiente:

“No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: en primer lugar, que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior al cambio; en segundo lugar, que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio; y, en tercer lugar, que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio”.

La misma filosofía inspira el artículo 28.4 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de

las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que establece lo siguiente:

“No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 %, a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b. Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c. Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio”.

La incorporación de esa disposición al vigente modelo de financiación autonómica

de régimen común está en consonancia con las mayores cotas normativas logradas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, vgr. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cotas que pueden dar lugar, y de hecho es lo que está sucediendo, a regulaciones fiscales distintas, lo cual, en determinadas circunstancias, puede alentar conductas elusivas de los contribuyentes con objeto de pagar menos mediante el traslado "aparente" o "ficticio" de su residencia habitual. No se contiene una regulación similar (cfr. artículo 29 de la indicada Ley 22/2009, de 18 de diciembre), con respecto al domicilio de las personas jurídicas, a lo que no es ajeno al hecho de que en territorio común las "deslocalizaciones interiores" no tienen sentido, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que las Comunidades Autónomas no tienen reconocidas potestades normativas sobre dicho impuesto y, por tanto, no pueden modificar el importe de la tributación, resultando, por tanto, irrelevante el cambio de domicilio "aparente" o "ficticio" del contribuyente.

Donde sí existe una regulación idéntica al artículo 43.8 de la Ley del Concierto es en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, probables inspiradoras de dicho precepto (Cfr. artículo 2.10 de la Norma Foral (Gipuzkoa) 7/1996, de 4 de julio, de la Norma Foral (Álava), 24/1996, de 5 de julio y de la Norma Foral (Bizkaia) 3/1996, de 26 de junio), y ello es lógico, puesto que pudiendo ser diferente la regulación del Impuesto en los tres Territorios Históricos, los contribuyentes pueden estar tentados de modificar, en apariencia o ficticiamente, su domicilio fiscal para reducir su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, de ahí la conveniencia de establecer una disposición antielusoria de ese tenor.

3. El artículo 43.8 del Concierto Económico tiene una clara finalidad antielusoria: pretende poner coto a posibles cambios de domici-

lio fiscal que no respondan a un verdadero motivo económico, sino que obedezcan al propósito de lograr una menor tributación amparada por la distinta regulación existente entre las normativas estatal y forales del Impuesto sobre Sociedades, diversidad auspiciada por el artículo 3 de la Ley del Concierto y refrendada de manera reiterada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La finalidad antielusoria de esta disposición, que en todo caso, recordemos, tiene, como no podía ser de otra forma, el carácter de presunción *iuris tantum*, que no *iuris et de iure*, se desprende claramente de lo siguiente: que la persona jurídica pase a ser inactiva o cese en su actividad y pese a ello cambia su domicilio, es un indicio más que razonable de que dicho cambio obedece a finalidades ajenas a motivos económicos válidos. La norma no puede ser tachada de desproporcionada, no solo porque se configura como una presunción *iuris tantum*, sino también porque se acota su ámbito de aplicación temporal, pues esta regla se aplicará solo cuando entre el cambio de domicilio fiscal y la inactividad o cese de actividad medie un año, tanto da que dicho cambio se haya producido un año antes o un año después de la inactividad o cese.

Constatadas las circunstancias antedichas, el cambio de domicilio llevado a cabo por el contribuyente, se entiende, *ope legis*, no producido, es inexistente, y, por tanto, la Administración tributaria que venía siendo competente hasta el cambio de domicilio, aparente o ficticio, lo seguirá siendo. Ello significa, en suma, para una de las administraciones concernidas mantener el "statu qua", mientras que para la otra se traduce en un cambio que dejaría fuera de su jurisdicción fiscal a la persona jurídica de que se trate. Nos resta, para concluir, y ese es el verdadero objeto del debate, pronunciarnos acerca de si es reconducible a lo dispuesto en el artículo 43.8 el asunto que nos ocupa, y, la respuesta ha de ser negativa, puesto que la empresa no

ha estado inactiva ni ha cesado su actividad en el año anterior o posterior al cambio de domicilio. Ya hemos dicho en ocasión precedente (R. 11/2011, de 2 de mayo de 2011, relativa a los expedientes acumulados 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 Y 40/2008) que “en los supuestos en que una nueva entidad sucede a otra, sea en virtud de una operación de reestructuración societaria, como en este caso la fusión por absorción -pero también en el de otras operaciones de esta clase, causen o no extinción de la transmitente, como por ejemplo, una escisión total o parcial, una segregación o una cesión global de activo y pasivo- sea, en general, por cualquier otra causa, no puede afirmarse que la entidad transmitente cese en su actividad en el sentido del artículo 43.Ocho CEPV. La equiparación que establece este precepto en los supuestos de que la entidad 'devenga inactiva' y 'cese en su actividad' pone de manifiesto que esta norma se refiere al supuesto de que sea la actividad misma de la entidad la que termine y no a aquellos otros en los que la actividad continúe bajo otra titularidad”.

No podemos, por tanto, acoger la pretensión de la AEAT consistente en que se declare “la ineficacia del cambio de domicilio comunicado por la entidad ENTIDAD 1 S.L el 9 de abril de 2002 a la Diputación Foral de Vizcaya y el 25 de abril de 2002 a la AEAT, al no haber transcurrido más de un año, tal y como señala el artículo 43.8 del Concierto Económico, entre el momento en el que el cambio se comunicó y el momento en el que la entidad devino inactiva y cesó en su actividad como consecuencia de la disolución, liquidación y transmisión global de su activo y pasivo a la entidad ENTIDAD 2”.

La Diputación Foral de Bizkaia había formulado para el caso de que se entendiera que concurren los requisitos previstos en el indicado artículo, argumentos adicionales encaminados a destruir la presunción iuris tantum que en él se plasma, pero no es preciso entrar

a valorarlos, puesto que, como hemos dicho, dicho precepto no es aplicable.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el cambio de domicilio comunicado por la entidad ENTIDAD 1 S.L tanto a la Diputación Foral de Bizkaia como a la AEAT, desde Castro Urdiales a Bilbao es conforme a derecho.

Objeto del conflicto – Cambio de domicilio y procesos de reestructuración empresarial

Resolución R 6/2012 Expediente 10/2009

En la Villa de Bilbao, a 11 de mayo de 2012

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 Bizkaia frente a la Administración del Estado, acerca de la competencia para la comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al Ejercicio 2004 del obligado ENTIDAD 1 S.L. (NIF B-39485974), conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 10/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia mediante escrito fechado el 2 de septiembre de 2009 que tuvo registro de entrada el mismo día.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- Con fecha 30 de mayo de 2000 se constituyó, mediante escritura pública otorgada en Santander, ante el notario Sr. Nieto Aldea, la sociedad ENTIDAD 1, fijando su domicilio social en Santander. El administrador único de la entidad, designado en el acto constitutivo, era el ADMINISTRADOR, con domicilio en Muskiz (Bizkaia).

- Por escritura de fecha 22 de noviembre de 2004, otorgada en Bilbao, ante el notario, la sociedad ENTIDAD 2 S.A., domiciliada en Muskiz (Bizkaia), adquirió la totalidad de las participaciones sociales de ENTIDAD 1.

- Por otra escritura otorgada igualmente en Bilbao, el 22 de noviembre de 2004, ante el mismo notario, la sociedad ENTIDAD 1 trasladó su domicilio social a Muskiz (Bizkaia), es decir al mismo domicilio de la entidad que ese mismo día había adquirido la totalidad de sus participaciones sociales.

- ENTIDAD 1 comunicó el 30 de diciembre de 2004 a la AEAT en Cantabria, mediante Impreso Modelo 036, el traslado de su domicilio fiscal a Bizkaia con efectos desde el 13 de diciembre de 2004. Esta comunicación fue devuelta por la AEAT de Cantabria por considerar que no correspondía su tramitación a aquella Delegación, y se reenvió a la AEAT de Bizkaia el 21 de enero de 2005. El 22 de febrero de 2005 la entidad comunicó a la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el Impreso Modelo 036, el cambio de domicilio con efectos desde el 13 de diciembre de 2004.

- Por escritura de fecha 29 de diciembre de 2004, otorgada en Bilbao, ante el notario, ENTIDAD 2 S.A., socio único de ENTIDAD 1, absorbió a esta última. Esta escritura de fusión por absorción fue presentada ante el Registro Mercantil de Vizcaya el 30 de diciembre de 2004, y fue inscrita el día 20 de enero de 2005.

- La sociedad ENTIDAD 1 presentó como últimas declaraciones tributarias ante la AEAT las correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de 2003 y al IVA de los tres primeros trimestres de 2004.

- En fecha 20 de mayo de 2009 la AEAT inició actuaciones de comprobación e in-

investigación, con carácter general respecto del Impuesto sobre Sociedades de 2004 de ENTIDAD 1, entendiéndose dichas actuaciones con la sociedad absorbente de la misma, esto es con ENTIDAD 2 S.A.

- El 23 de julio de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia notificó a la AEAT requerimiento de inhibición respecto de dichas actuaciones de comprobación e investigación, por considerar que la competencia para desarrollar las mismas le correspondía a ella.
- El 3 de agosto de 2009 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Bizkaia contestación al requerimiento de inhibición, ratificándose en su competencia inspectora respecto del Impuesto sobre Sociedades de 2004 de ENTIDAD 1

3. La pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia de ser la Administración competente para el desarrollo de las actuaciones inspectoras respecto del Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1 del ejercicio 2004 se fundamenta en la circunstancia de que dicha entidad tenía su domicilio fiscal en Bizkaia al devengarse dicho impuesto, por haberse trasladado el mismo, con efectos desde el 13 de diciembre de 2004, desde Santander a Muskiz (Bizkaia).

4. La AEAT entiende que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 43.8 del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (en adelante el "Concierto Económico"), no resulta ajustado a derecho el cambio de domicilio fiscal efectuado por la sociedad ENTIDAD 1, puesto que dicha entidad cesó en su actividad dentro del año siguiente a partir de la fecha en que se produjo el cambio de su domicilio fiscal desde Santander a Muskiz (Bizkaia).

5. La Diputación Foral de Bizkaia planteó el 2 de septiembre de 2009 (registro de entrada del mismo día) el presente conflicto, que fue

admitido a trámite con fecha 20 de diciembre de 2010, del cual se dio traslado a la Diputación Foral de Bizkaia, a la AEAT y a la sociedad ENTIDAD 1 La Diputación Foral de Bizkaia presentó alegaciones el 6 de junio de 2011, ENTIDAD 1 presentó alegaciones el 11 de junio de 2011, y la AEAT únicamente presentó alegaciones a la admisión a trámite del conflicto el 11 de febrero de 2011.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. No existiendo discrepancia en cuanto a los hechos, y no habiéndose alegado cuestiones de carácter procedimental, procede, sin más demora, resolver sobre la cuestión de fondo planteada, cual es si el cambio de domicilio de ENTIDAD 1 S.L. desde Santander a Muskiz (Bizkaia) ha de tenerse por existente o contrariamente, por inexistente.

2. Los derroteros por los que ha transitado en sede de la Junta Arbitral la controversia se han ceñido a la interpretación del artículo 43.8 del Concierto Económico, de ahí la oportunidad de comenzar transcribiendo lo que establece, que es lo siguiente:

"Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad".

No se contenía una previsión similar en el Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo.

Lo dispuesto en el indicado artículo 43.8 tiene su equivalente, para personas físicas, en el artículo 43.7, por virtud del cual:

"No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada

durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 % a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b. Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.

c. Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tenerla residencia habitual en dicho territorio”.

Este precepto tiene su antecedente en el artículo 36.6.b) del Concierto Económico aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico, cuyo tenor es el siguiente:

“No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: en primer lugar, que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior al cambio; en segundo lugar, que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio; y, en tercer lugar, que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio”.

La misma filosofía inspira el artículo 28.4 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que establece lo siguiente:

“No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50%, a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b. Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c. Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio”.

La incorporación de esa disposición al vigente modelo de financiación autonómica de régimen común está en consonancia con las mayores cotas normativas logradas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, vgr. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cotas que pueden dar lugar, y de hecho es lo que está sucediendo, a regulaciones fiscales distintas, lo cual, en determinadas circunstancias, puede alentar conductas elusivas de los contribuyentes con objeto de pagar menos mediante el traslado “aparente” o “ficticio” de su residencia habitual. No se contiene una regulación similar (cfr. artículo 29 de la indicada Ley 22/2009, de 18 de diciembre), con respecto al domicilio de las personas jurídicas, a lo que no es ajeno al hecho de que en territorio común las “deslocalizaciones interiores” no tienen sentido, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que las Comunidades Autónomas no tienen reconocidas potestades normativas sobre dicho impuesto y, por tanto, no pueden modificar el importe de la tributación, resultando, por tanto, irrelevante el cambio de domicilio “aparente” o “ficticio” del contribuyente.

Donde si existe una regulación idéntica al artículo 43.8 de la Ley del Concierto es en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, probables inspiradoras de dicho precepto (Cfr. artículo 2.10 de la Norma Foral (Gipuz-

koa) 7/1996, de 4 de julio, de la Norma Foral (Álava), 24/1996, de 5 de julio y de la Norma Foral (Bizkaia) 3/1996, de 26 de junio), y ello es lógico, puesto que pudiendo ser diferente la regulación del Impuesto en los tres Territorios Históricos, los contribuyentes pueden estar tentados de modificar, en apariencia o ficticiamente, su domicilio fiscal para reducir su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, de ahí la conveniencia de establecer una disposición antielusoria de ese tenor.

3. El artículo 43.8 del Concierto Económico tiene una clara finalidad antielusoria: pretende poner coto a posibles cambios de domicilio fiscal que no respondan a un verdadero motivo económico, sino que obedezcan al propósito de lograr una menor tributación amparada por la distinta regulación existente entre las normativas estatal y forales del Impuesto sobre Sociedades, diversidad auspiciada por el artículo 3 de la Ley del Concierto y refrendada de manera reiterada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La finalidad antielusoria de esta disposición, que en todo caso, recordemos, tiene, como no podía ser de otra forma, el carácter de presunción *iuris tantum*, que no *iuris et de iure*, se desprende claramente de lo siguiente: que la persona jurídica pase a ser inactiva o cese en su actividad y pese a ello cambia su domicilio, es un indicio más que razonable de que dicho cambio obedece a finalidades ajenas a motivos económicos válidos. La norma no puede ser tachada de desproporcionada, no solo porque se configura como una presunción *iuris tantum*, sino también porque se acota su ámbito de aplicación temporal, pues esta regla se aplicará solo cuando entre el cambio de domicilio fiscal y la inactividad o cese de actividad medie un año, tanto da que dicho cambio se haya producido un año antes o un año después de la inactividad o cese.

Constatadas las circunstancias antedichas, el cambio de domicilio llevado a cabo por el

contribuyente, se entiende, ope legis, no producido, es inexistente, y, por tanto, la Administración tributaria que venía siendo competente hasta el cambio de domicilio, aparente o ficticio, lo seguirá siendo. Ello significa, en suma, para una de las administraciones concernidas mantener el "statu quo", mientras que para la otra se traduce en un cambio que dejaría fuera de su jurisdicción fiscal a la persona jurídica de que se trate.

Nos resta, para concluir, y ese es el verdadero objeto del debate, pronunciarnos acerca de si es reconducible a lo dispuesto en el artículo 43.8 el asunto que nos ocupa, y, la respuesta ha de ser negativa, puesto que la empresa no ha estado inactiva ni ha cesado su actividad en el año anterior o posterior al cambio de domicilio. Ya hemos dicho en ocasiones precedentes (R. 11/2011, de 2 de mayo de 2011, relativa a los expedientes acumulados 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 y R. 5/2012 de 30 de marzo de 2012, relativa al expediente 9/2009) que "en los supuestos en que una nueva entidad sucede a otra, sea en virtud de una operación de reestructuración societaria, como en este caso la fusión por absorción -pero también en el de otras operaciones de esta clase, causen o no extinción de la transmitente, como por ejemplo, una escisión total o parcial, una segregación o una cesión global de activo y pasivo- sea, en general, por cualquier otra causa, no puede afirmarse que la entidad transmitente cese en su actividad en el sentido del artículo 43.Ocho CEPV. La equiparación que establece este precepto entre los supuestos de que la entidad 'devenga inactiva' y 'cese en su actividad' pone de manifiesto que esta norma se refiere al supuesto de que sea la actividad misma de la entidad la que termine y no a aquellos otros en los que la actividad continúe bajo otra titularidad".

No podemos, por tanto, acoger la pretensión de la AEAT consistente en que se declare su competencia inspectora para la

comprobación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004 de ENTIDAD 1, por la ineficacia del cambio de domicilio de la entidad, comunicado a la AEAT el 30 de diciembre de 2004, cuando había quedado disuelta y extinguida por escritura de 29 de diciembre de 2004, por no haber transcurrido más de un año, tal y como señala el artículo 43.8 del Concerto Económico, entre el momento en el que el cambio se comunicó y el momento en el que la entidad devino inactiva y cesó en su actividad, porque tales inactividad y cese en la actividad fueron consecuencia de la absorción de ENTIDAD 1 por ENTIDAD 2 S.A.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el cambio de domicilio comunicado por la entidad ENTIDAD 1 tanto a la Diputación Foral de Bizkaia como a la AEAT, desde Santander a Muskiz (Bizkaia) es conforme a derecho, y consecuentemente que la Diputación Foral de Bizkaia es la Administración competente para la comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al Ejercicio 2004 de dicha Entidad.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV.

I. DATOS ACUMULADOS A MAYO DE 2012

La recaudación líquida contabilizada en las Diputaciones Forales, al mes de mayo, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende a 4.004.569.842 €, lo que representa una tasa de variación del **-4,4%** respecto a la recaudación formalizada a mayo de 2011. La **menor recaudación** asciende a 185.192.257 € y procede de las figuras tributarias siguientes:

I. Sociedades	24.487.361
I. Rentas No Residentes	4.826.128
IVA	(166.661.498)
IRPF	(22.850.428)
ITP y AJD	(14.346.940)
II.EE. de Fabricación	(13.467.991)
Otros Tributos	2.821.111
TOTAL	(185.192.257)

En el mes de mayo se han contabilizado por gestión propia 731.590.065 €, esto es, un 8,7% menos que en el mismo mes del ejercicio precedente. Esta menor recaudación proviene, casi a partes iguales, de la imposición directa y de la indirecta, ya que el retroceso recaudatorio es bastante generalizado, salvo en el capítulo III de ingresos, en el que mejoran su recaudación todas las figuras tributarias, arrojando en su conjunto un aumento del 31,5% en este mes.

Ahora bien, en mayo las Diputaciones Forales han contabilizado atípicamente el importe de 138.266.333 € como Ajuste IVA con la Hacienda estatal, lo que compensa el retroceso mensual de la gestión propia y supone

una mejora evidente para la evolución interanual de la recaudación.

Este importe recién contabilizado difiere muy poco de la devolución extraordinaria realizada a la Agencia Tributaria en el pasado mes de abril por el IVA del caso Rover, por lo que estas dos operaciones atípicas se compensan entre sí y, en consecuencia, la tasa interanual en términos homogéneos solo varía unas décimas respecto al -4,4% al que se llega con la recaudación contabilizada por las Diputaciones Forales al mes de mayo.

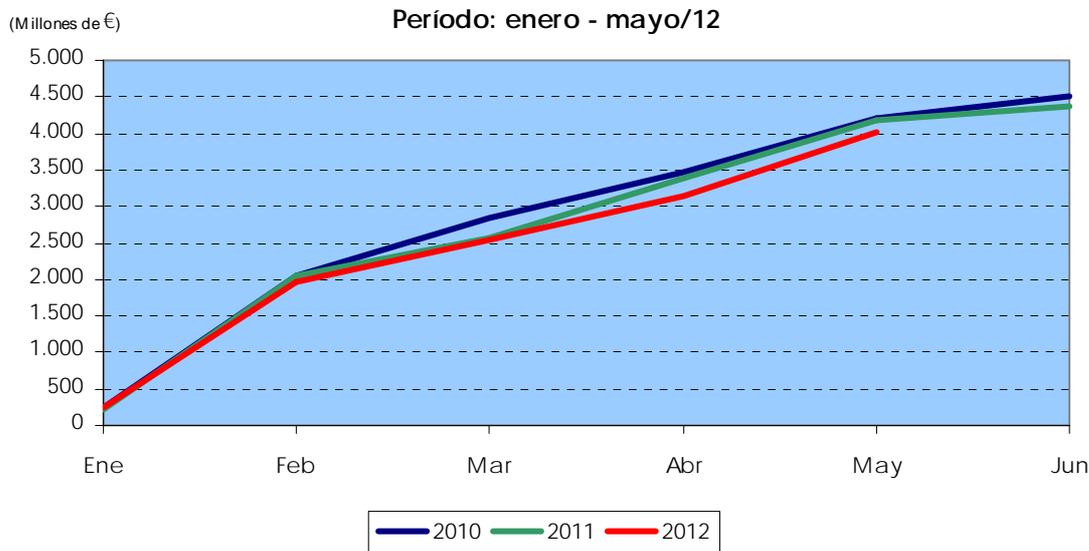
Así pues, la recaudación íntegra alcanza el nivel del ejercicio anterior, mientras que las devoluciones moderan su expansión, de tal modo que una vez homogenizadas superarían en solo cuatro puntos las contabilizadas a mayo-11. Éstas son las cifras:

	Ene/may-11	Ene/may-12	T. de var.
Rec. Íntegra y Residuos	5.683.691.821	5.691.352.464	0,1%
Devolucion.	(1.493.929.722)	(1.686.782.622)	12,9%
Rec. Líquida	4.189.762.099	4.004.569.843	(4,4%)

Al mes de mayo la recaudación total del **IRPF** registra un -1,6%, después de decrecer en los tres Territorios Históricos, si bien en los casos de Bizkaia y Gipuzkoa el retroceso interanual no llega a un punto porcentual.

Lógicamente, esta evolución está estrechamente ligada al comportamiento de la partida más significativa del impuesto, la que recoge las retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo, que sólo crece en Gipuzkoa, aunque con una tasa inferior a la que llegaba en el mes de abril.

**RECAUDACIÓN CAPV
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS
Período: enero - mayo/12**



En efecto, en mayo se han contabilizado las primeras declaraciones trimestrales calculadas según las nuevas tablas de retenciones, aprobadas por las Diputaciones Forales y entradas en vigor a comienzos de año, que recogen el aumento de un punto en las retenciones aplicadas a quienes ganan menos de 20.000 €, en línea con la desaparición total de la deducción de los 400 €, que en los dos últimos ejercicios seguía vigente con un coeficiente de reducción progresivo para ingresos inferiores al importe citado.

Pues bien, aún así los ingresos de este apartado en mayo en las tres Diputaciones Forales son inferiores a los contabilizados en mayo-11, resultando en torno a un -2% para el conjunto de la CAPV, lo que supone para la recaudación acumulada una tasa interanual del -0,5% y refleja la incidencia negativa del progresivo deterioro del mercado laboral vasco, hasta el punto de anular el aumento recaudatorio esperado con la aplicación de las nuevas tablas.

Muy distinto es el comportamiento recaudatorio seguido por las retenciones aplicadas a los Rendimientos del Capital Mobiliario que,

favorecidas por la elevación del tipo de retención del 19% al 21%, mantienen un alto ritmo recaudatorio en los tres Territorios Históricos, arrojando a nivel de la CAPV un destacado 20,2% interanual, lo que le convierte en el único apartado que incrementa significativamente su recaudación en el conjunto del impuesto.

También las Ganancias Patrimoniales han visto incrementarse su tipo de retención el pasado 1 de enero, aún cuando al cierre del mes de mayo su recaudación sólo aumenta interanualmente en Bizkaia, pero con la intensidad suficiente para impulsar la tasa interanual consolidada hasta un 11,3%.

En el resto de los componentes del IRPF la recaudación evoluciona negativamente a nivel de la CAPV, aunque territorialmente se detectan algunas discrepancias.

En cuanto al apartado que recoge las retenciones practicadas a los rendimientos provenientes de los arrendamientos urbanos, solamente en Bizkaia supera ligeramente la recaudación del ejercicio anterior, por lo que

a nivel de la CAPV la tasa interanual refleja un -0,3%.

Hay unanimidad en el comportamiento negativo de los Pagos fraccionados, que en los tres Territorios Históricos ronda en torno al -3,1%, después de la contabilización en el mes de mayo de las autoliquidaciones del primer trimestre, que al igual que sucedió en febrero con los ingresos del cuarto trimestre de 2011, son de menor importe que los contabilizados en el ejercicio anterior.

Al mes de mayo también la Cuota diferencial neta del IRPF retrocede varios puntos, el -4,5%, con lo que se modera ampliamente la alta negatividad que esta tasa registraba en el pasado mes de abril y es que aunque Bizkaia se ha incorporado a los números rojos con la contabilización de las primeras devoluciones de la campaña de la Renta-11, en Gipuzkoa se ha aminorado el fuerte ritmo de devoluciones con que se iniciaba la misma.

En cualquier caso, las devoluciones de este apartado están aumentando interanualmente en los tres Territorios Históricos, lo que pare-

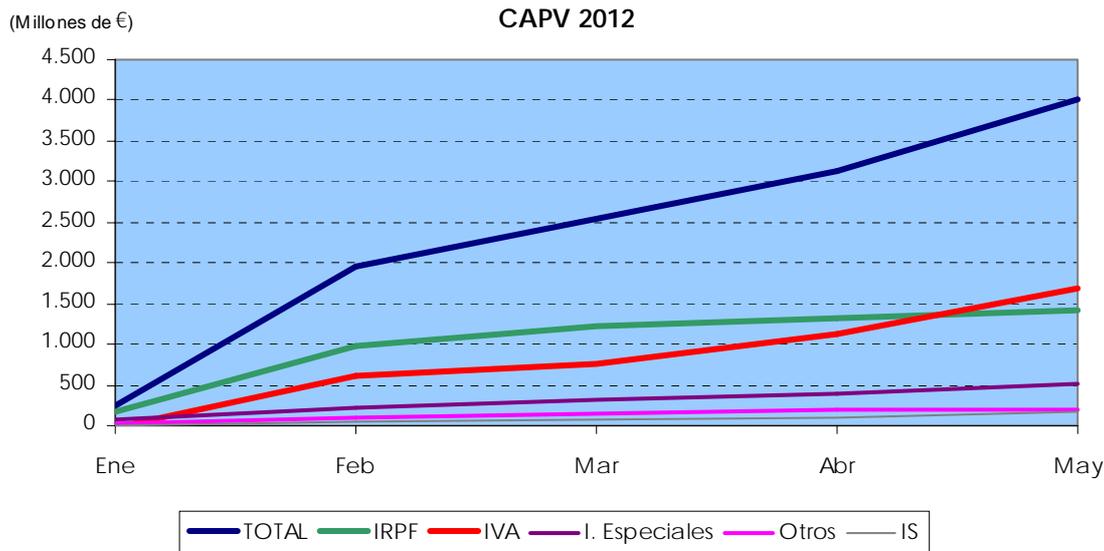
ce anticipar que vuelven a repuntar tras dos años de descensos.

Durante el mes de abril las tres Diputaciones Forales enviaron escalonadamente a los domicilios de los contribuyentes declaraciones ya confeccionadas, en un número que no deja de crecer año tras año, así como su nivel de aceptación, el uso de Internet y la reducción del tiempo de devolución.

En el caso de Álava, las devoluciones resultantes en estas declaraciones se devolvieron a lo largo del mismo mes de abril, sin esperar al 2 de mayo, en que ha arrancado la campaña en la Hacienda Foral y en las entidades financieras colaboradoras. En consecuencia, en solo dos meses ha devuelto del orden de 100 millones de euros, lo que puede suponer las dos terceras partes del total previsto para devolver en la presente campaña.

El mismo día, 2 de mayo, ha comenzado la campaña en Bizkaia, a partir de cuyo inicio los primeros en cobrar están siendo los contribuyentes que han dado su conformidad a las declaraciones recibidas.

ESTRUCTURA DE LA RECAUDACIÓN TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS CAPV 2012



Finalmente, en Gipuzkoa la campaña se inició el 17 de abril, lo que también se ha traducido en nuevas devoluciones ya practicadas en este Territorio Histórico, a añadir a las que corresponden a las propuestas de autoliquidaciones que han recibido el visto bueno de sus destinatarios, lo que ha supuesto para esta Diputación Foral un importe total devuelto en dos meses próximo a los 262 millones de euros, en torno a un 7% más de lo que devolvió a mayo-11.

En esta campaña de la renta, que sólo incluye pequeñas novedades tributarias, relativas a la actualización de las tarifas del impuesto y de las deducciones, y que es la última en la que los contribuyentes con ingresos inferiores a los 20.000 € podrán restarse 400 €, se espera una mayor negatividad en el resultado neto de la misma, con una tasa interanual que no llegue a los dos dígitos, mientras que el número total de declaraciones probablemente no supere al de la campaña anterior.

Por el **Impuesto sobre Sociedades** se llevan recaudados 174.571.814 €, que representan un 16,3% respecto a mayo-11 y es que el salvo los Rendimientos del Capital Mobiliario, cuya recaudación desciende unas décimas, el resto de los apartados supera ampliamente la recaudación del ejercicio precedente, especialmente la Cuota diferencial neta.

En efecto, la recaudación de este apartado continúa registrando un destacado aumento interanual, el 34,5%, después de que en mayo se hayan contabilizado los ingresos del primer pago a cuenta de las sociedades bajo normativa común que, calculados con los tipos más elevados entrados en vigor en agosto de 2011 para las grandes empresas, superan a los ingresos contabilizados en mayo-11. Por otra parte, en este mes se ha acelerado notablemente el ritmo de las devoluciones, si bien continúan siendo inferiores a las del ejercicio precedente.

Solamente en Álava retrocede ligeramente la recaudación de esta Cuota diferencial neta, ya que el fuerte incremento de los ingresos brutos se ve sobrepasado por el aumento aún mayor de las devoluciones.

A casi dos dígitos llega el aumento interanual en Bizkaia, donde además de aumentar los ingresos brutos, las devoluciones se mantienen a un bajo nivel, mientras que en Gipuzkoa, por el contrario, la tasa interanual alcanza el 35,9% derivado exclusivamente de la fuerte contención de las devoluciones, pues los ingresos son muy inferiores a los contabilizados a mayo-11.

Por **IVA Gestión propia** se han contabilizado 289.647.888 € menos que en el mismo período de 2011, esto es, una variación interanual del -19,1%, tasa que reduciría su negatividad a casi la mitad si, a fin de comparar datos homogéneos, no se tuviera en cuenta la devolución del segundo tercio del importe adeudado a la Agencia Tributaria en aplicación de la Sentencia del Tribunal Supremo relativa al caso Rover.

Por otra parte, según lo dispuesto en la Ley de Metodología de Distribución de Recursos, a finales de abril se practicó 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	159.532.556
Bizkaia	(204.544.710)
Gipuzkoa	45.012.154

Los resultados de este ajuste interno son muy superiores a los practicados en abril-11, ya que al ajuste trimestral que se realiza habitualmente se ha unido el ajuste derivado de la citada devolución del caso Rover, que queda así financiada según los coeficientes horizontales de cada Territorio Histórico.

En consecuencia, una vez contabilizado este ajuste interno, en la comparación interanual de la gestión propia total por IVA Álava mejora notablemente su recaudación al ingresar un importe muy superior al del ejercicio anterior, mientras que en Bizkaia sucede justamente lo contrario y ve empeorada su tasa interanual recaudatoria en este impuesto.

Mayores son las diferencias interterritoriales de la gestión propia antes del ajuste practicado a finales de abril, con la mejor evolución interanual para Bizkaia, que registra un -4,8%, tasa a la que se llega tras un descenso parecido en la recaudación íntegra y unas devoluciones que sólo superan en tres décimas a las del ejercicio precedente.

Bastante más alta es la negatividad registrada en Gipuzkoa, el -15,1% en su gestión propia, después de soportar un mayor retroceso de sus ingresos brutos y una expansión moderadamente más alta de las devoluciones por este impuesto.

Finalmente, en Álava, una vez anulada la devolución por Rover, la caída de la tasa interanual recaudatoria por el IVA gestión propia llega hasta el -33,6%, ya que es el Territorio Histórico donde más descienden los ingresos, mientras que las devoluciones también aumentan moderadamente.

Así pues, sin tener en cuenta la citada devolución, el importe devuelto por IVA superaría en solo un 2,8% al contabilizado a mayo-11, tasa muy inferior al resultado al que se llegaba al cierre de 2011. Si a esto se añade un retroceso del -6,6% en los ingresos brutos, la tasa interanual para la recaudación neta, también en cifras homogéneas, se queda en un -10,5.

A finales del mes de mayo las Diputaciones Forales han contabilizado, vía compensación con el plazo de mayo del Cupo, el importe de 138.266.333 € como Ajuste IVA que quedó pendiente de pago por la Agencia Tributaria

en la liquidación de 2011, con lo que el total contabilizado en el ejercicio en curso se desglosa como sigue:

	Importacio.	Op. Interiores	Total
Liq.-11	24.657.187	12.918.320	37.757.507
Ene/mar-12	142.720.379	141.300.040	284.020.419
Pend.-11		138.266.333	138.266.333
Total	167.377.566	292.484.693	459.862.259

Por lo tanto, gracias a la contabilización del ingreso atípico citado, la recaudación del Ajuste IVA, que en el pasado mes de abril registraba una tasa interanual del -4,5%, pasa ahora a reflejar un 36,5%.

Prescindiendo de este ingreso extraordinario, la menor recaudación resultante en el Ajuste IVA se deriva exclusivamente de la liquidación del Ajuste para el ejercicio de 2011, que ha arrojado un 24% menos que la liquidación de 2010, descenso que se registra en los dos apartados del ajuste y que se debe a que el nivel de formalización de la recaudación por IVA a noviembre era ligeramente superior al del ejercicio anterior y, sobre todo, al hecho de que la recaudación de la Agencia Tributaria por IVA en el último mes del año apenas llega a la mitad del importe contabilizado en diciembre-10.

Por el contrario, en cuanto al periodo enero/marzo de 2012 se refiere, el ajuste resultante supera ligeramente al del ejercicio anterior, el aumento es del 3,3%, que únicamente proviene del mayor grado de formalización respecto a marzo-11, ya que la recaudación de la Agencia Tributaria por IVA ha retrocedido un -9,1% en este primer trimestre.

En efecto, el IVA Importaciones contabiliza un moderado descenso, el -4,6%, que se duplica en el IVA Operaciones interiores, al contar con una caída más acentuada de los ingresos de las PYMEs y con un aumento de las devoluciones mensuales, significativamente agilizadas en estos primeros meses del ejercicio.

Al mes de marzo la Hacienda estatal ha formalizado en torno al 97% de la recaudación realizada por IVA, casi cinco puntos más que el nivel de contabilización que se registraba en el mismo período del ejercicio anterior. No obstante, la contabilización al cien por cien de la recaudación obtenida hubiera supuesto para las Diputaciones Forales un mayor ingreso próximo a los 5.600.000 € en el ajuste del primer trimestre del año en curso.

Las Diputaciones Forales llevan contabilizado al mes de mayo por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** un total de 512.508.831 €, esto es, un 1,9% menos que de la recaudación contabilizada en el mismo período del año anterior, con algunas diferencias interterritoriales, ya que en abril se practicaron los primeros ajustes recaudatorios internos por estos impuestos, de los que sólo resulta una tasa interanual positiva en el que grava el tabaco.

Así pues, después de cerrar el pasado ejercicio con una leve caída en la recaudación total por estos impuestos, en lo que se lleva de ejercicio la tasa interanual del único impuesto que consigue incrementar su recaudación, el que grava el tabaco, llega al 9,6%, a pesar de que todavía no se ha visto incidi-

da por los últimas subidas aprobadas en tipos y precios que han entrado en vigor el pasado mes de abril.

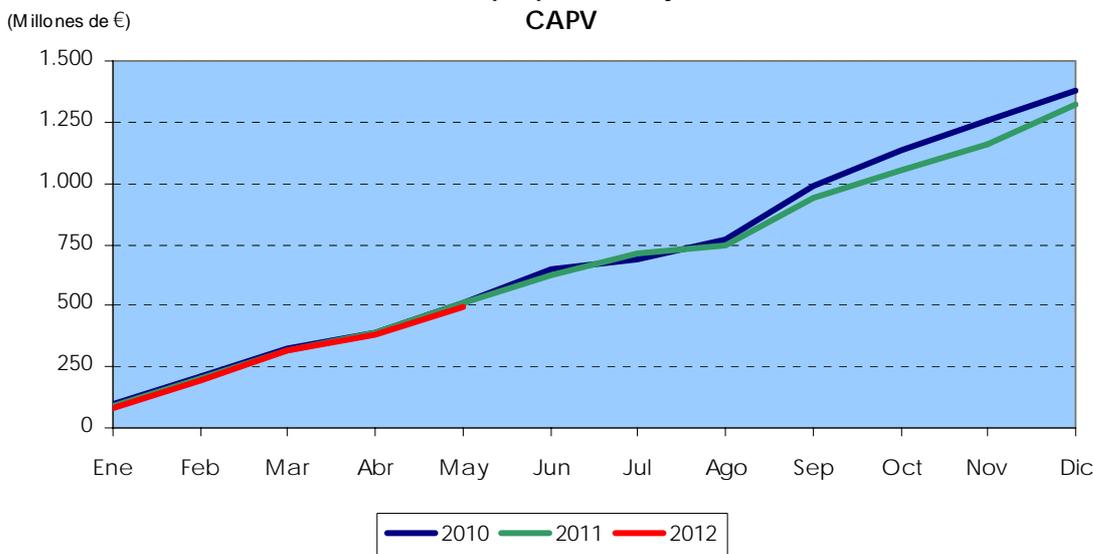
Esta mayor recaudación proveniente del I. E. s/ Tabaco compensa más de la mitad del descenso interanual del resto, entre los que el de mayor entidad recaudatoria, el que grava el consumo de hidrocarburos, soporta una variación interanual del -5,1%, retroceso que ha sido más pronunciado en los primeros meses del ejercicio y que supone una ligera ralentización respecto a la caída que registraba al cierre de 2011.

Además, en abril las Diputaciones Forales transfirieron a la Hacienda estatal y contabilizado un importe de 53.493.838 € en concepto de **Ajustes II.EE. Fabricación**, proveniente de:

Liquidación 2011	(50.260.276)
Primer trimestre 2012	<u>(3.233.562)</u>
Total	<u>(53.493.838)</u>

Este importe es un 7,5% más negativo que el contabilizado en el mismo período de 2011, en línea con la evolución recaudatoria de estos impuestos, que para la Agencia Tributaria registraban a marzo una variación media interanual del -2,2%, con crecimientos en los

RECAUDACIÓN POR II.EE. DE FABRICACIÓN
Gestión propia más ajustes
CAPV



que gravan el consumo de tabaco y cerveza y con un descenso ligeramente superior al de la CAPV en el que grava los hidrocarburos, el -5,5%.

Como viene siendo habitual, se aprovechó este flujo financiero para practicar, según los coeficientes horizontales vigentes en el año en curso, el ajuste interno entre las Diputaciones Forales de su recaudación propia por II.EE. Fabricación, incluido el I.E. s/ Electricidad, que al mes de mayo solo supera en seis décimas la recaudación del ejercicio anterior y el que grava las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que se anota un -1,6%.

El resultado para el conjunto de estos impuestos fue el siguiente:

Álava	19.701.816
Bizkaia	(86.447.165)
Gipuzkoa	66.745.349

Los importes de esos ajustes, en torno a diez puntos porcentuales inferiores a los de abril-11, se contabilizaron dentro de la recaudación por gestión propia de cada impuesto especial, como recaudación íntegra o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente.

En cuanto a la **ejecución presupuestaria** se refiere, al mes de mayo se ha ejecutado el 32,6% del Presupuesto-12 de tributos concertados por gestión propia, un punto porcentual por debajo del grado de ejecución que se registraba en el ejercicio precedente, que se superaría ligeramente si no se tuviera en cuenta la devolución extraordinaria contabilizada por la gestión propia del IVA en el ejercicio en curso.

Es en Bizkaia donde se detecta el mejor comportamiento recaudatorio de la gestión propia, así como el mayor avance en la ejecución del presupuesto, el 36,3%, pero este dato no es homogéneo, ya que hasta el mes

de julio no se practicará el ajuste interterritorial del segundo trimestre relativo a la recaudación de impuestos tan significativos como el IVA y el I.E. s/ Hidrocarburos.

Al mes de mayo el **IVA** lidera el nivel de ejecución presupuestaria con un 36,2%, que llegaría a superar al de mayo-11 en términos homogéneos, esto es, previa anulación del importe devuelto a la Agencia Tributaria por el caso Rover.

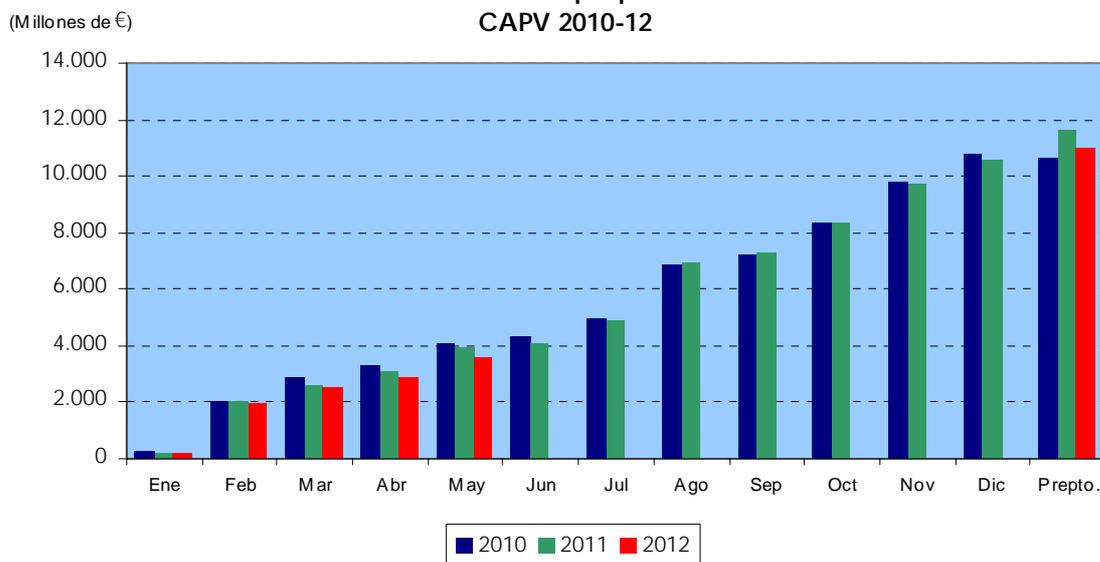
También la ejecución presupuestaria del **IRPF**, con un 32,1%, sigue por debajo de la registrada en el ejercicio anterior, tal y como sucede en su componente más importante, las retenciones sobre los Rendimientos del Trabajo.

En sentido contrario se descuelga el **I. Sociedades**, que apenas ha contabilizado un 15,3% de su partida presupuestaria, lo que resulta lógico en este impuesto, cuyo grueso de la recaudación por la Cuota diferencial neta no suele ingresarse hasta pasado el ecuador del ejercicio.

Con la excepción del IRPF, todos los **impuestos directos** siguen recaudando más que en el ejercicio anterior y presentan una ejecución presupuestaria superior a la que registraban en el mismo período de 2011, por lo que el conjunto de este capítulo presenta una ejecución presupuestaria casi igual a la del ejercicio precedente, si bien su recaudación sólo aumenta interanualmente en un 0,7%.

Muy distinta es la evolución de la **imposición indirecta** que, en la situación de desaceleración que está atravesando la economía vasca desde el último tramo del ejercicio de 2011, está acusando el débil tono del consumo privado y el descenso acelerado del consumo público, en línea con los ajustes puestos en marcha por las administraciones públicas.

**EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA
Gestión propia
CAPV 2010-12**



Dentro de este contexto de claro retroceso recaudatorio de los impuestos indirectos, solo dos de ellos consiguen superar la recaudación del ejercicio anterior, los que gravan el consumo de electricidad y de tabaco, este último además con una tasa de 9,6%, lo que permite aminorar el retroceso del conjunto de los II EE Fabricación hasta un -1,7, fijando su ejecución presupuestaria varios puntos por encima de su situación en mayo-11.

RECAUDACIÓN C.A.P.V.

Periodo : enero / mayo 2012

(en miles de €)

	Acum. 2012	Acum. 2011	Diferencia	% Incto.	Ppto. 2012	% Ejec.
IMPUESTOS DIRECTOS						
Imppto. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	1.882.310	1.891.310	(9.001)	(0,5)	4.609.337	40,8
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	102.124	84.991	17.133	20,2	209.106	48,8
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	38.773	38.870	(98)	(0,3)	88.842	43,6
Retenciones Ganancias Patrimoniales	7.612	6.840	772	11,3	13.634	55,8
Pagos frac. Profes. y Empresariales	74.971	77.370	(2.400)	(3,1)	160.753	46,6
Cuota diferencial neta	(679.703)	(650.445)	(29.257)	4,5	(633.584)	
Total I R P F	1.426.086	1.448.937	(22.850)	(1,6)	4.448.088	32,1
Imppto. s/ Sociedades:						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	102.124	84.991	17.133	20,2	209.106	48,8
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	38.773	38.870	(98)	(0,3)	88.842	43,6
Retenciones Ganancias Patrimoniales	7.612	6.840	772	11,3	13.634	55,8
Cuota diferencial neta	26.063	19.383	6.680	34,5	828.139	3,1
Total I. Sociedades	174.572	150.084	24.487	16,3	1.139.721	15,3
Imppto. s/ Renta No Residentes	37.778	32.952	4.826	14,6	76.752	49,2
Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones	33.586	29.664	3.922	13,2	81.270	41,3
Imppto. s/ Patrimonio	2.245		2.245			
Impuestos extinguidos		1.192.764	(1.193)		200	
Total Impuestos Directos	1.674.268	1.662.831	11.437	0,7	5.746.031	29,1
IMPUESTOS INDIRECTOS						
I V A Gestión propia	1.226.252	1.515.900	(289.648)	(19,1)	3.387.480	36,2
Gestión propia D.F.	1.226.252	1.515.900	(289.648)	(19,1)	3.387.480	36,2
Ajuste interno	0	0	0		0	0,0
Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales	35.643	43.261	(7.618)	(17,6)	109.700	32,5
Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados	17.949	24.678	(6.729)	(27,3)	59.376	30,2
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	7.921	10.219	(2.299)	(22,5)	24.584	32,2
I. Especiales Fabricación. Gestión propia :						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	5.259	5.814	(555)	(9,5)	17.000	30,9
Hidrocarburos	377.814	398.322	(20.508)	(5,1)	990.200	38,2
Labores Tabaco	128.213	117.035	11.179	9,6	341.000	37,6
Cerveza	1.223	1.293	(70)	(5,4)	6.950	17,6
Electricidad	34.717	34.499	219	0,6	94.900	36,6
I. s/ Ventas Minoristas Detmdos. Hidrocarburos	23.756	24.147	(391)	(1,6)	49.600	47,9
I.E. s/ Carbón						
Imppto. s/ Primas de Seguros	26.143	27.877	(1.735)	(6,2)	79.720	32,8
Impuestos extinguidos		9	9			
Total Impuestos Indirectos	1.884.890	2.203.044	(318.155)	(14,4)	5.160.510	36,5
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Tasa de Juego	15.816	17.040	(1.224)	(7,2)	57.349	27,6
Recargos de Prórroga y Apremio	4.958	6.078	(1.120)	(18,4)	15.722	31,5
Intereses de Demora y Sanciones	18.269	13.655	4.615	33,8	41.319	44,2
Total Tasas y otros ingresos	39.044	36.773	2.271	6,2	114.390	34,1
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA	3.598.201	3.902.648	(304.446)	(7,8)	11.020.931	32,6
Ajuste I V A: Aduanas	167.378	160.680	6.698	4,2	661.200	25,3
Operaciones Interiores	292.485	176.196	116.289	66,0	545.300	53,6
Total Ajuste I V A	459.862	336.876	122.986	36,5	1.206.500	38,1
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol, e Intermedios	14.591	18.463	(3.872)	(21,0)	43.970	33,2
Hidrocarburos	(108.357)	(119.835)	(11.478)	9,6	(254.998)	42,5
Labores Tabaco	35.296	46.858	(11.562)	(24,7)	83.200	42,4
Cerveza	4.976	4.753	223	4,7	17.110	29,1
Total Ajustes Imptos. Especiales	(53.494)	(49.761)	(3.733)	7,5	(110.718)	48,3
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	4.004.570	4.189.762	(185.192)	(4,4)	12.116.713	33,0

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