

2 - 2012

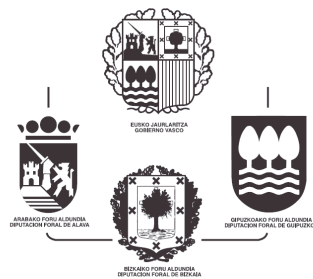
ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2012
2

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Miguel Bilbao Garay (Lehendakaria/Presidente)
Miren Itziar Agirre Berriotxo (Zuzendaria/Directora)
Jon Martínez Alonso, José Rubí Cassinello, Miren Itziar Miner Canflanca, Zuriñe Embid Zubiria

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

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

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 1007 Vitoria-Gasteiz
Telefona/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 igari 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, telefona eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAeko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.

Erredazio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikulak argitaratzeko eskubidea, auzer ebaluatzaile anonimo baten edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik.

Idazlana argitratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egilearen erantzukizunhean 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

13

Actualidad Gipuzkoa

19

Actualidad Unión Europea: Informe de Fiscalidad de la Unión Europea 2/2012

27

Estudios y Colaboraciones

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

Gemma Martínez Bárbara**Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Diputación Foral de Bizkaia.**

53

Ekonomia Ituna; ulertzen ez den bereizketa eta sortzen dituen ikusezinak.

Susana Serrano-Gazteluurrutia**Finantza eta Tributu Zuzenbideko irakaslea. Zuzenbide Fakultatea - Bizkaiko atala (Leioa)**

71

Las combinaciones de negocios realizadas por etapas en el plan general contable tras la reforma operada por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas

Juan Calvo Végez**Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.**

87

Referencias**CONSULTAS OCTE**

- Consulta 2012.07.03.7 - 2012-07-17 - IRPF IS - Indemnizaciones exentas y reestructuraciones empresariales

115

- Consulta 2012.08.04.1 - 2012-11-15 - IRPF - retenciones de trabajo - funcionarios Administración del Estado

118

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Ubicación territorial del domicilio fiscal. Resolución R 7/2012 Expediente 36/2008

121

- Competencia inspectora sobre el IS. Resolución R 8/2012 Expediente 16/2009

131

- Competencia para la devolución de las cuotas del IVA. Resolución R 9/2012 Expediente 10/2010

142

- Ubicación territorial del domicilio fiscal. Resolución R 11/2012 Expediente 15/2009

147

- Ubicación territorial del domicilio fiscal. Resolución R 12/2012 Expediente 8/2010

157

ESTADÍSTICAS**Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV - Previsión Cierre 2012 y 2013. Juan Carlos García Amézaga**

169

Normativa Tributaria

Territorios Históricos de Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, Comunidad Autónoma del País Vasco, Comunidad Foral de Navarra y Administración del Estado

189



Lerrook idazten ari garen unean, 2012. urtea amaitzen ari da, eta urte hori ere, aurreko urteetan gertatu den moduan, txarra izan da makroekonomiako adierazle gehienei begiratzen badiegu behintzat. Bestalde, 2013ko aurreikuspenak ez dira pozik jartzeko modukoak.

Gure ogasunak ez dira egoera orokor horretatik kanpo ibili, erreferentzien atalean esaten den moduan: diru-bilketak azken hilabeteetan gora egin badu ere, ez da lortu aurrekontuetan aipatu ziren aurreikuspenetara iristea.

Gure ogasunek azken hilabeteetan, hau da, zutailaren 1etik azaroaren 30era bitartean zer nolako jardura izan duten, Foru Aldundietako zerga arloko araudirako edo politika fiskalerako kasuan kasuko zerbitzuek aztertu dute. Izan diren aldaketek batez ere Ekonomia Itunaren ondorioz egin beharreko araudi-egokitzapenei eragiten diete, baina izan dira beste aldaketa batzuk ere, hain zuzen ere zergen arloko foru-arau orokorretako zenbait kontu egokitzeari lotuak. Dena den, hila-bete honetan, abenduan, 2013ari begira, hainbat neurri onartzea dago aurreikusita, eta hori guztia luze eta zabal aztertuko dugu Zergak aldizkariaren hurrengo alean, neurri horiek guztiak argitaratzen direnean.

Aktualitateari buruzko atala 2012. urteko bigarren seihilekoan European izandako berrikuntzen berri emanda osatu dugu; informazio hori Euskadik Bruselan duen ordezkariak idatzitako txostenetik jaso dugu.

Finaliza en el momento de escribir estas líneas el año 2012, que como los años inmediatamente anteriores, manifiesta unos malos resultados en la mayor parte de los indicadores macroeconómicos y con unas previsiones de cara a 2013 que no resultan excesivamente alentadoras.

Nuestras haciendas no han sido ajenas a este comportamiento general, como se indica en nuestra sección de Referencias: la recaudación, si bien en estos últimos meses ha experimentado un repunte, tampoco ha logrado cumplir las expectativas cifradas en nuestros presupuestos.

La actividad de nuestras haciendas en los últimos meses, desde 1 de julio hasta 30 de noviembre, es objeto de análisis por parte de los respectivos servicios de Normativa Tributaria o Política Fiscal de las Diputaciones Forales. Las modificaciones afectan fundamentalmente a adaptaciones normativas derivadas del Concierto Económico, además de otras destinadas a modificar determinados aspectos relacionados con las respectivas Normas Forales Generales Tributarias. No obstante, a lo largo del presente mes de diciembre y de cara al ejercicio 2013 se prevé la aprobación de una amplia serie de medidas que serán objeto de un extenso comentario en el próximo número de Zergak, una vez publicadas.

Cerramos la sección de actualidad con las novedades europeas que ha deparado este segundo semestre de 2012, contenidas en el informe elaborado por la Delegación de Euskadi en Bruselas.

Txostenaren hasieran, zehatz azaltzen da zertan den 2014-2020 urteetarako finantza-esparrua; gaur gaurkoz, oraindik ez da akordiorik lortu, eta 2013. urteko lehen hilabeteetan horren inguruan eztabaidatzen jarraituko dute. Aurrerago, eta zuzeneko zergapetzeari dagokionez, hainbat gai aztertzen dira: aurrezkien fiskalitatearekin zerikusia duten eztabaidak, interesen eta kanonen fiskalitatearekin zerikusia dutenak, eta sozietateen gaineko zergan zerga-oinari komun bateratua jartzearen inguruko direktiba-proposamena; gai horien inguruko lanek aurrera jarraitzen dute, baina oraindik ez da lortu azpimarratzeko moduko akordiorik.

Zeharkako zergapetzeari dagokionez, Batasunaren ekimenak honetan ari dira, nagusiki: BEZaren etorkizunaz, eta zerga hori kudeatzearen eta horren inguruko iruzurraren inguruan mugaz gaindi zer arazo sortzen diren aztertzen. Horretarako, "BEZari buruzko Europar Batasuneko Foroa" sortu da; zerga-administrazioko ordezkariak eta profesional nahiz enpresez osaturik dago. Europar Batzordeak, gainera, zerga horren tipo murriztuei buruzko kontsulta publiko bat abiarazi du. Ezaguna da erakunde horrek gogokoago duela tipo murriztuak ordezkatzera, eta horren ordezkari gastu-politikak erabiltzea. Zeharkako zergapetzearen inguruko berrikuntza handiena Finantza arloko Trantsakzioen gaineko Zergan dugu; ekimen horrek, ofizialki, "urtebete baino" ez du, baina segurasko asko laster gauzatuko da, lankidetzaren indartuko prozedura baten bidez. Izan ere, estatu kideen talde garrantzitsu batek interes handia du zerga hori ezar dadin.

Lankidetzaren eta iruzurraren aurkako ekimen garrantzitsuenen inguruan jardun ostean, txostena amaitzeko, arau-hausteen inguruko prozedurak eta Batasuneko jurisprudentzia aipatzen dira; horrekin batera, aipamen bat ere badago fiskalitatearen inguruan jartzen diren helburuez; helburuok hazkunderi buruzko urteroko azterlanetan jasotzen dira.

Zergak aldizkariaren kolaborazioen atalean, Gemma Martínez Bárbarak, Bizkaiko Aldundiko Ogasun eta Finantzen Departamentuko Zerga Politikarako zerbitzaburuak, idatzitako lanaren bigarren zatia dugu; gaia Euskadiko Lurralde Historikoen armonizazio fiskala eta araugintzako

El informe comienza con una amplia referencia sobre el Marco Financiero Plurianual 2014-2020, que a fecha de hoy sigue sin acuerdo y que proseguirá debatiéndose en los primeros meses de 2013. Posteriormente, en el ámbito de la imposición directa se analizan las discusiones que afectan a la fiscalidad del ahorro, a la fiscalidad de intereses y cánones y a la propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, cuyos respectivos trabajos avanzan sin que se hayan concretado acuerdos relevantes.

En imposición indirecta, es el futuro del IVA y la preocupación por los problemas transfronterizos de gestión y fraude en este impuesto el objeto donde se concentran las iniciativas comunitarias, con la creación de un "Foro de la UE sobre el IVA", un grupo de expertos integrado tanto por representantes de la administración tributaria como por profesionales o empresas. La Comisión Europea, además, ha puesto en marcha una consulta pública sobre los tipos reducidos en este impuesto; conocida es su preferencia sobre la idea de sustituir tipos reducidos por políticas de gasto. La novedad más relevante en el campo de la imposición indirecta se encuentra en el Impuesto sobre las Transacciones Financieras (ITF), una iniciativa que oficialmente tiene "solamente" un año pero que con toda probabilidad verá la luz próximamente mediante un procedimiento de cooperación reforzada, debido al interés que un importante grupo de Estados miembros tiene en su implantación.

Después de comentar las iniciativas más relevantes en materia de cooperación y lucha contra el fraude, el informe se cierra con notas sobre los procedimientos de infracción y la jurisprudencia comunitaria, junto con un apunte sobre los objetivos marcados en el ámbito de la fiscalidad en el Estudio prospectivo anual sobre el crecimiento.

El apartado de colaboraciones de Zergak comienza con la segunda parte del trabajo elaborado por Gemma Martínez Bárbara, Jefa del servicio de Política Fiscal del Departamento de Hacienda y Finanzas de Bizkaia sobre la Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios His-

gaitasuna da. Azterlan horren helburua hau da: armonizazio fiskalaren printzipioak zer nolako ondorioak dituen aztertzea, Euskadiko Lurralde Historikoek zerga arloko araugintzan duten eskumena gauzatzea dela eta.

Lanaren lehenengo zatian, Zergak aldizkariaren aurreko alean argitaratutakoan, egileak erakutsi zuen Lurralde Historikoek bazituztela zergen arloko eskumenak, eta hori egin ostean, armonizazio fiskalaren printzipioa aztertzeari ekin zion, hain zuzen ere printzipio horrek Lurralde Historikoen araugintzako gaitasuna mugatzen ote zuen ikusteko. Azterlanaren egileak lehen zatian defendatzen zuen tesia gogora ekarrita, hiru arlo bereizten dira armonizazioaren gaian: Espainia Europar Batasunean sartzearekin zerikusia duen arloa (Batasuneko ordenamendu juridikoa), Ekonomia Itunarekin zerikusia duena (Estatuko ordenamendu juridikoa), eta Lurralde Historikoak EAEn sartzearekin zerikusia duena (ordenamendu juridiko autonomikoa).

Bada, orain argitaratu dugun azterlan horren bigarren zatian, lehen arlo horren, hau da, Europar Batasunarekin zerikusia duenaren, azterlana amaitzen du, eta gero, Ekonomia Itunean aipatzen den armonizazio-printzipioa aztertzen du.

Gure erakundeek hainbat urtetan zer egin duten aztertzen du, hain zuzen ere Europaren baitako armonizazio-prozesuak berak eraginda. Horren inguruan, Batasuneko arau batzuk gurera ekartzaren ondoriozko adibide batzuk jartzen ditu (armonizazio fiskal positiboa), eta, bestetik, armonizazio fiskal negatiboko adibideak ere ematen ditu. Lan horrekin amaitzeko, gure erakundeek ECOFIN Kontseiluaren lan-talde batzuetan parte hartu dutela aipatzen du; parte hartze hori Ekonomia Itunean bertan aipatzen den lankidetzaprintzipioaren ondorioa da, baina 2010eko azaroan gauzatu eta abiarazi da.

Ekonomia Itunean jasotako armonizazio-printzipioaren zenbaterainokoa sakon aztertzen da kolaborazio honen bigarren zatian, eta xehetasun handiz erakusten du zein arau edo printzipiotan mamitzen den gure zerga-sistemen eta sistema komunaren arteko armonizazioa.

tóricos del País Vasco. El objeto del estudio es analizar las implicaciones del principio de armonización fiscal en el ejercicio de la competencia normativa tributaria de los Territorios Históricos del País Vasco.

En la primera parte del trabajo, publicada en el número anterior de Zergak, la autora, una vez constatada la competencia tributaria de los Territorios Históricos, inició el análisis del principio de armonización fiscal desde la perspectiva de su posible incidencia limitadora del ejercicio de la capacidad normativa de los Territorios Históricos. Recordando la tesis defendida por la autora en aquella primera parte del estudio, existen 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).

Pues bien, esta segunda parte del estudio que ahora publicamos, cierra el análisis del primero de los ámbitos citados, el comunitario y posteriormente analiza el principio de armonización contenido en el Concierto Económico.

Examina cuál ha sido en estos años la práctica de nuestras Instituciones derivada del propio proceso armonizador europeo. Así cita ejemplos que demuestran la acción normativa derivada de un lado de la traslación de normativa comunitaria (armonización fiscal positiva), y de otro, de la armonización fiscal negativa. Finaliza este apartado del trabajo mencionando la participación de nuestras Instituciones en los grupos de trabajo del Consejo ECOFIN, participación basada en el principio de colaboración contenido en el propio Concierto, pero que se ha instrumentado y puesto en práctica en noviembre del año 2010.

El alcance del principio de armonización contenido en el Concierto Económico es objeto de un profundo análisis en la segunda parte de esta colaboración, examinando con detenimiento las reglas o principios en los que se concreta en el Concierto Económico la armonización entre nuestros sistemas tributarios y el sistema común.

Zergak aldizkariaren 44. ale honetako bigarren kolaborazioa Susana Serrano-Gaztelurrutiak idatzitakoa da; Euskal Herriko Unibertsitatean Finantza eta Zerga zuzenbideko irakaslea da, eta berriki 2011ko Jesus Maria Leizaola saria jaso du, izenburu honekin argitaratutako lana dela eta: "El Concierto Económico vasco ante el juez comunitario: la judicialización de las normas forales tributarias en el ámbito jurídico europeo. Situación vigente (ayudas del Estado) y perspectivas de futuro" (Argitaratzailea: IVAP).

Kasu honetan, izen hau du artikulua: "Ekonomia Ituna; ulertzen ez den bereizketa eta sortzen dituen ikusezinak". Adituak ez diren irakurleei zuzendutako artikulua da, eta euskaraz idatzita dago, oso-osorik.

Artikuluaz azpimarratzen da autonomia-erkidego baten garapenari begira garrantzi handia duela erkidego horren finantziario-sistemak, eta labor bada ere, erregimen komuneko zerga-sistema, Nafarroako Foru Erkidegoaren Ekonomia Hitzarmenaren erregimena, eta Euskal Autonomia Erkidegoaren Ekonomia Itunaren erregimena aztertzen ditu. Dena den, arreta berezia jartzen du Euskal Autonomia Erkidegoko finantziario-sistema aztertzen.

Indarrean dauden zerga-sistemak deskribatu ostean, artikulua egilearen ustez Ekonomia Ituna ezartzeko asmoz emandako zerga arloko foruarauen aurka EAEn mugakide diren beste autonomia-erkidegoek sistematikoki errekursoak jartzea "desberdinak izatearen" gaia baino sakonagoko kontua da, eta beste kontuok aztertzen ditu, horren inguruan: Lurralde Historikoetako Batzar Nagusiek emandako zerga arloko arauen jurisdikzioa, eta "blindaje" deitzen den kontzeptua, nahiz eta gaizki ulertzen den; kontzeptu hori otsailaren 19ko 1/2010 Lege Organikoak ekarri zuen, Konstituzio Auzitegiaren eta Botere Judizialaren lege organikoak aldatzekoak.

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

La segunda de las colaboraciones del número 44 de Zergak ha sido elaborada por Susana Serrano-Gaztelurrutia, Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco, recientemente galardonada con el premio Jesús María Leizaola, en su edición del 2011, por su trabajo titulado "El Concierto Económico vasco ante el juez comunitario: la judicialización de las normas forales tributarias en el ámbito jurídico europeo. Situación vigente (ayudas del Estado) y perspectivas de futuro" (Ed. IVAP).

En esta ocasión el trabajo lleva por título "Ekonomia Ituna; ulertzen ez den bereizketa eta sortzen dituen ikusezinak". Se trata de un artículo dirigido a un lector no especializado, redactado íntegramente en euskera.

El artículo destaca la importancia que tiene para el desarrollo de una Comunidad Autónoma su sistema de financiación, y analiza, de manera sucinta, el sistema tributario de régimen común, el régimen de Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra y el régimen de Concierto Económico de la Comunidad Autónoma de Euzkadi, haciendo especial hincapié en el sistema de financiación de nuestra Comunidad Autónoma.

Tras este análisis descriptivo de los distintos regímenes tributarios vigentes, la autora entiende que la sistemática interposición de recursos por parte de las Comunidades Autónomas limítrofes a la CAE contra las normas forales tributarias dictadas en aplicación del Concierto Económico va más allá del mero "hecho diferencial", y analiza la jurisdicción de las normas tributarias emanadas de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, así como el concepto equívocamente entendido de "blindaje", introducido por la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial.

La colaboración de cierre del presente número de Zergak está firmada por Juan Calvo Vérguez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura. El título de su

Hauxe da idatzi duen lanaren izenburua: "Las combinaciones de negocios realizadas por etapas en el plan general contable tras la reforma operada por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas". Azterlanean, egileak zehatz aztertzen du nolako aldaketak izan diren irailaren 17ko 1159/2010 Errege Dekretuaren bidez; dekretu horrek, batetik, Urteko Kontu Kontsolidatuak Formulatzeko Arauak onartu zituen, eta, bestetik, bi planok aldatu zituen: Enpresetarako Kontabilitateko Plan Orokorra, 2007ko azaroaren 16ko 1514/2007 Errege Dekretuak onartutakoa, eta Enpresa Txiki eta Erretainetarako Kontabilitateko Plan Orokorra, 2007ko azaroaren 16ko 1515/2007 Errege Dekretuak onartutakoa.

Erreferentziei buruzko gure atalean, Zerga Koordinazio Organon 2012ko uztaila-abendua aldirako adostutako kontsultak jaso ditugu, eta baita Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak emandako hainbat ebazpen ere. Estatistikei buruzko atala Juan Carlos García Amezagak egin du, eta hitzartutako zergetan Euskal Autonomia Erkidegoan 2012ko urria arte jasotakoari buruzko txostena da, baina 2012ko ekitaldiaren itxierari buruzko aurreikuspena ere jasotzen du, urrian izandako Finantzen Euskal Kontseiluaren bilera onartu baitzen.

Aldizkariaren amaieran hiru lurralde historikotako, 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 du.

colaboración es "Las combinaciones de negocios realizadas por etapas en el plan general contable tras la reforma operada por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas". En este trabajo el autor realiza un detenido análisis de las modificaciones operadas a través del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

En nuestro apartado de Referencias incluimos las consultas acordadas en el Órgano de Coordinación Tributaria en el periodo julio-diciembre 2012, así como diversas resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico. La sección de Estadísticas, elaborada por Juan Carlos García Amezaga, contiene un informe sobre la recaudación por tributos concertados en la Comunidad Autónoma del País Vasco a octubre de 2012, así como la previsión de cierre del ejercicio 2012 aprobada en el Consejo Vasco de Finanzas celebrado el pasado mes de octubre.

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 1/07/2012 AL 30/11/2012.

PRIMERO. B.O.T.H.A. nº 77 de 4-7-12 y nº 81 de 13-7-12 (NFGT)

NORMA: Orden Foral 445/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 26 de junio, de aprobación del modelo de declaración de residencia fiscal a efectos de aplicar la excepción de comunicar el número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito.

SUMARIO: Mediante esta modificación se 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.

SEGUNDO. B.O.T.H.A. nº 79 de 9-7-12 (IBI)

NORMA: Acuerdo 296/2012, del Consejo de Diputados de 26 de junio, que aprueba definitivamente la Modificación parcial de la Delimitación de Suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles del término municipal de Samaniego.

SUMARIO: Se aprueba la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para el término municipal de Samaniego, recogiendo las Modificaciones Puntuales a las Normas Subsidiarias de Planeamiento aprobadas por Orden Foral nº 596/2009, de 23 de octubre y Orden Foral nº 51/2011, de 30 de agosto.

TERCERO. B.O.T.H.A. nº 89 de 3-8-12 (IRPF)

NORMA: Decreto Foral 38/2012, del Consejo de Diputados de 24 de julio, que modifica los tipos de retención sobre rendimientos de actividades profesionales y establecimiento de un régimen transitorio para los años 2012 y 2013.

SUMARIO: Es objeto del presente Decreto Foral incrementar los tipos de retención sobre rendimientos de actividades profesionales, actualmente fijados en el 15 y 7 por ciento, hasta el 19 y 9 por ciento, respectivamente.

No obstante el incremento manifestado, se establece un régimen transitorio que supone el incremento transitorio del tipo del 19 por ciento hasta el 21 por ciento para el periodo temporal comprendido entre el 1 de septiembre de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2013.

CUARTO. B.O.T.H.A. nº 90 de 6-8-12 (NFGT)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2012, del Consejo de Diputados de 31 de julio, que modifica la Norma Foral General Tributaria de Álava a fin de permitir la cesión de datos con

trascendencia tributaria para el cálculo de la aportación que corresponde a cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

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

QUINTO. B.O.T.H.A. nº 108 de 19-9-12 (IRNR, IVA e IIEE)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 9/2012, del Consejo de Diputados de 11 de septiembre, que adapta a la normativa tributaria alavesa las modificaciones introducidas por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 y por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

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

SEXTO. B.O.T.H.A. nº 111 de 26-9-12 (IRPF, IS, ISyD e IAE)

NORMA: Decreto Foral 45/2012, del Consejo de Diputados de 18 de septiembre, que modifica los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Actividades Económicas.

SUMARIO: Las modificaciones, que afectan a los cuatro Reglamentos, tienen por objeto adaptar los mismos a las modificaciones que la Norma Foral 18/2011, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias para el año 2012 ha introducido en las Normas Forales reguladoras de los respectivos Impuestos y realizar algunas mejoras técnicas.

SÉPTIMO. B.O.T.H.A. nº 111 de 26-9-12 y nº 113 de 1-10-2012 (IVA)

NORMA: Orden Foral 595/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de septiembre, por la que se aprueban los nuevos mo-

delos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 303 Autoliquidación, 308 Régimen especial de Recargo de Equivalencia, artículo 30 bis Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujetos pasivos ocasionales, 309 Autoliquidación no periódica, y 322 Grupo de entidades. Modelo individual.

SUMARIO: La variación de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido obliga a realizar las adaptaciones pertinentes en los modelos de referencia.

OCTAVO. B.O.T.H.A. nº 122 de 24-10-12 (IS)

NORMA: Decreto Foral 53/2012, del Consejo de Diputados de 16 de octubre, que modifica el Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

SUMARIO: Las modificaciones que introduce el Decreto Foral de referencia vienen motivadas por la entrada en vigor el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

NOVENO. B.O.T.H.A. nº 137 de 28-11-12 (IVA)

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 10/2012, del Consejo de Diputados de 20 de noviembre, que adapta a la normativa tributaria alavesa las modificaciones introducidas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

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

DÉCIMO. B.O.T.H.A. nº 137 de 28-11-12

NORMA: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 11/2012, del Consejo de Diputados de 20 de no-

viembre, que regula la tributación de la modalidad del juego del bingo electrónico.

SUMARIO: Se modifica la normativa tributaria, de forma que queden contempladas en la misma las especificidades que distinguen al bingo electrónico del tradicional, que aconsejan distintas formas de cálculo de bases imponibles y aplicación de tipos impositivos diferentes en ambos sistemas de juego, de forma que los titulares de las salas o locales en que se celebra el juego del bingo electrónico, sujetos pasivos del tributo, procedan a la autoliquidación e ingreso de las deudas tributarias correspondientes.

UNDÉCIMO. B.O.T.H.A. nº 137 de 28-11-12 (NFGT)

NORMA: Decreto Foral 68/2012, del Consejo de Diputados de 20 de noviembre, que modifica el Decreto Foral 41/2006, de 6 de junio, que aprobó el Reglamento de Inspección de los tributos de este Territorio Histórico.

SUMARIO: Se modifica la redacción de algunos artículos y se introducen determinadas novedades que pretenden dotar a la inspección de tributos de procedimientos adecuados en la lucha contra el fraude fiscal.

Entre las citadas novedades, se procede a establecer una regulación de las reglas a aplicar en los procedimientos de comprobación e investigación que se refieran a grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y a grupos de entidades que tributen en el régimen especial de los grupos de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y con el que se pretende clarificar las reglas aplicables a la comprobación e investigación de esos supuestos especiales de tributación.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE EL 26/06/2012 AL 30/11/2012.

DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2012, de 17 de julio, por el que se modifican el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOB nº 141 de 23-07-2012)

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

La Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, ha introducido una serie de novedades en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptar la normativa de estos impuestos a la jurisprudencia y a la normativa comunitaria, que deben ser incorporadas a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

El Real Decreto-ley 8/2012, de 16 de marzo, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio, ha derogado la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias, lo que obliga a efectuar modificaciones en la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Real Decreto-ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, establece las reglas necesarias para garantizar la neutralidad fiscal de las operaciones que se realicen en la constitución de las sociedades para la gestión de activos. Con el objeto de estimular la venta de los activos inmobiliarios, en relación con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se introduce una

exención parcial de las rentas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles urbanos que se adquieran a partir de la entrada en vigor de dicho Real Decreto-ley y hasta el 31 de diciembre de 2012, cuando se cumplan determinados requisitos que debe ser incorporada a la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

DECRETO FORAL NORMATIVO 5/2012, de 4 de septiembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 172 de 06-09-2012)

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

El Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, ha introducido una serie de novedades en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, destaca la elevación de los tipos impositivos general y reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido, que pasan del 18 y 8 por 100, al 21 y 10 por 100, respectivamente, así como la reclasificación de determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios, que pasan a tributar al tipo general del Impuesto.

DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2012, de 4 de septiembre, por el que se regula la tributación de la modalidad del juego del bingo electrónico. (BOB nº 174 de 10-09-2012)

Conforme a lo dispuesto en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, los tributos que recaen sobre el juego tienen el carácter de tributos concertados de normativa autónoma, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco, aplicándose la misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo.

La normativa vizcaína sobre la tributación del juego está recogida en la Norma Foral 3/2005, de 10 de marzo, por la que se regula el Tributo sobre el Juego en el Territorio Histórico de Bizkaia, siendo competente para su exacción la Diputación Foral de Bizkaia, en el caso del Juego del Bingo, cuando realizándose el hecho imponible en el País Vasco, la sala, local o establecimiento en el que se efectúen las actividades de juego esté situado en Bizkaia.

Mediante resolución de 6 de marzo de 2012, de la Dirección de Administración Electoral, Juegos y Espectáculos del Gobierno Vasco se autorizó la realización de una prueba comercial sobre bingo derivado, en su modalidad de bingo electrónico, por un período de cuatro meses, prorrogado mediante resolución de la misma Dirección de 26 de junio, por un mes adicional.

Ante la inminente finalización, el próximo 14 de agosto, de dicho plazo, se impone con carácter urgente la modificación de la normativa tributaria, de forma que queden contempladas en la misma las especificidades que distinguen al bingo electrónico del tradicional, que aconsejan distintas formas de cálculo de bases imponibles y aplicación de tipos impositivos diferentes en ambos sistemas de juego, de forma que los titulares de las salas o locales en que se celebra el juego del bingo electrónico, sujetos pasivos del tributo, procedan a la autoliquidación e ingreso de las deudas tributarias correspondientes.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 128/2012, de 4 de septiembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta de actividades profesionales. (BOB nº 172 de 06-09-2012)

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre.

Recientemente han sido modificados por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, determinados porcentajes de retención a cuenta de los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que por imperativo del Concierto Económico deben ser idénticos en Bizkaia a los aprobados en Territorio Común.

El presente Decreto Foral tiene por objeto incrementar del 15 al 19 por 100 el porcentaje de retención sobre los rendimientos de actividades profesionales, en general, y del 7 al 9 por 100, si reglamentariamente se exigía a este tipo inferior.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, transitoriamente, con efectos entre los días 1 de septiembre de 2012 y 31 de diciembre de 2013, estos porcentajes van a ser del 21 y del 9 por 100, respectivamente.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 140/2012, de 16 de octubre, por el que se modifican el Reglamento de inspección tributaria y el Reglamento sancionador tributario del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 204 de 23-10-2012)

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, supuso una renovación y actualización integral de nuestra normativa tributaria general, realizando una revisión en profundidad de la estructura y de las normas de procedimiento que debe aplicar la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones.

La citada norma foral contiene varios desarrollos reglamentarios, en concreto, en el ámbito de la función inspectora está regulado por medio del Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y, en materia sancionadora se desarrolla a través del Decreto Foral 100/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

Ambos reglamentos precisan de unas modificaciones técnicas, con el objeto de recoger la necesidad de que el Inspector Jefe, que en cada supuesto corresponda, dé el visto bueno a las actas firmadas por los actuarios.

Por otro lado, se procede a modificar el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, de forma que se incluyan en el mismo las modificaciones derivadas de la aprobación del nuevo Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado mediante el Real Decreto 1.082/2012, de 13 de julio.

ORDEN FORAL 2310/2012, de 20 de agosto, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 166 de 29-08-2012)

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

Recientemente se han introducido una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, entre las que destaca, la elevación del tipo impositivo general, del 18 al 21%, y del tipo reducido, del 8 al 10%. Ello hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permita recoger las modificaciones realizadas.

ORDEN FORAL 2311/2012, de 20 de agosto, por la que se aprueba el modelo 308 de solicitud de de-

volución régimen especial recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujetos pasivos ocasionales del Impuesto sobre el Valor Añadido, y su presentación telemática. (BOB nº 166 de 29-08-2012)

El modelo 308 y su presentación telemática fueron aprobados por la Orden Foral 1623/2010, de 23 de junio, y han sido utilizados para solicitar la devolución de las cuotas soportadas deducibles en la adquisición de medios de transporte afectos, por los sujetos pasivos que ejercen la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera y tributan por el régimen simplificado del Impuesto, para solicitar el reintegro de las devoluciones a exportadores en régimen de viajeros realizadas por los sujetos pasivos que tributen en régimen especial del recargo de equivalencia, para que aquellos sujetos pasivos ocasionales que realizan entregas exentas de medios de transporte nuevos puedan solicitar la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición de dichos medios de transporte, así como para solicitar la devolución del Impuesto soportado que no haya podido deducirse totalmente por las entregas de bienes que realicen los Entes públicos o los establecimientos privados de carácter social a Organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas.

Recientemente se han introducido una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, entre las que destaca, la elevación del tipo impositivo general, del 18 al 21%, y del tipo reducido, del 8 al 10%. Ello hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 308 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permita recoger las modificaciones realizadas.

ORDEN FORAL 2312/2012, de 20 de agosto, por la que se aprueba el modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 166 de 29-08-2012)

El modelo 309 se utiliza para la presentación de la autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Recientemente se han introducido una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, entre las que destaca, la elevación del tipo impositivo general, del 18 al 21%, y del tipo reducido, del 8 al 10%. Ello hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permita recoger las modificaciones realizadas.

ORDEN FORAL 2313/2012, de 20 de agosto, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y su presentación telemática. (BOB nº 166 de 29-08-2012)

Los modelos 322 y 353 se utilizan por los sujetos pasivos del Impuesto que hayan optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades previsto en el Capítulo IX del Título IX de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, uno para su utilización como autoliquidación individual y el otro como autoliquidación agregada.

Recientemente se han introducido una serie de modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, entre las que destaca, la elevación del tipo impositivo general, del 18 al 21%, y del tipo reducido, del 8 al 10%. Ello hace necesaria la aprobación de nuevos modelos 322 de autoliquidación individual, y 353 de autoliquidación agregada del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permitan recoger las modificaciones realizadas y que, como hasta la fecha, se presentarán obligatoriamente por vía telemática a través de Internet.

ORDEN FORAL 2345/2012, de 4 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 043E de autoliquidación del Tributo sobre el Juego. Bingo electrónico y se regula el procedimiento para su presentación telemática. (BOB nº 174 de 10-09-2012)

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus obje-

tivos el de realizar actuaciones de información y asistencia al ciudadano, que faciliten y favorezcan el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y reduzcan en lo posible los costes indirectos que tal cumplimiento lleva aparejados, de acuerdo con los principios de aplicación del sistema tributario regulados en el artículo 2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Recientemente ha sido aprobada mediante Decreto Foral Normativo la regulación de la tributación del juego del bingo electrónico lo que motiva la necesidad de aprobación de un nuevo modelo de impreso de autoliquidación, el 043E, cuya presentación e ingreso tendrá carácter trimestral y se efectuará de modo exclusivamente telemático.

En consecuencia, es objeto de la presente Orden Foral, la aprobación del modelo 043E de Tributo sobre el Juego. Bingo electrónico, y la regulación del procedimiento y las condiciones para su presentación telemática.

ORDEN FORAL 2756/2012, de 5 de noviembre, por la que se modifican los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2012, aprobados por la Orden Foral 2865/2011, de 26 de diciembre. (BOB nº 215 de 09-11-2012)

La presente Orden Foral incorpora la revisión de los módulos del sistema simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido a fin de actualizar su importe en paralelo a la subida de tipos impositivos.

El tipo general del Impuesto se ha incrementado del 18 por 100 al 21 por 100 y el reducido del 8 por 100 se eleva al 10 por 100. Esta subida de tipos se ve acompañada con otras medidas adicionales por las que determinadas categorías de bienes y servicios pasan a tributar a un tipo impositivo distinto; tal es el supuesto de ciertos productos y servicios que venían tributando al tipo reducido del 8 por 100 y pasan a hacerlo al tipo general del 21 por 100, como es el caso, en cuanto a la aplicación del régimen simplificado del Impuesto sobre

el Valor Añadido, de los servicios relacionados con la práctica del deporte y los servicios de peluquería.

Para simplificar los cálculos, se ha dispuesto, para los módulos no monetarios, una tabla única que incorpora el aumento de tipos distribuido a lo largo de todo el año, evitando de esa forma la utilización de dos tablas, una hasta el 31 de agosto con los módulos sin aumento y otra desde esa fecha hasta el 31 de diciembre, con la totalidad del incremento previsto.

Además, se dispone la utilización de la tabla derivada de la presente Orden Foral exclusivamente para el cálculo de la cuota correspondiente al cuarto trimestre, puesto que, para el cálculo del ingreso a cuenta del tercer trimestre han sido aplicables los módulos aprobados por la Orden Foral 2865/2011, de 26 de diciembre; debiéndose efectuar en el cuarto trimestre la regularización que corresponda con los nuevos módulos. Sin embargo, los sujetos pasivos que hayan cesado antes del 1 de octubre de 2012 y, en su caso, los que opten por la renuncia extraordinaria al régimen simplificado que se contempla en esta Orden Foral, así como las actividades de temporada que hayan finalizado antes del 1 de octubre de 2012 aplicarán, exclusivamente, la tabla en vigor durante el ejercicio 2012, aprobada por la Orden Foral 2865/2011, de 26 de diciembre, salvo para los módulos monetarios, no afectándoles, en consecuencia, el aumento de tipos impositivos.

Derivada de esta modificación, la disposición adicional primera establece un plazo especial de renuncia, desde el día siguiente a la fecha de publicación de la presente Orden Foral a lo largo del mes de noviembre de 2012, que exclusivamente podrá realizarse de forma expresa en aras de una mayor seguridad jurídica. Dicha renuncia tendrá efectos desde el 1 de enero de 2013, en el caso del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el caso del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, tendrá efectos desde el 1 de octubre de 2012, para los titulares de las actividades afectadas.

Por finalizar, las disposiciones adicionales segunda, tercera y cuarta contienen, respectivamente, las reglas que deben tener en cuenta los sujetos pasivos afectados por la modificación introducida en esta Orden Foral para determinar la cuota anual devengada por el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido en 2012, (con la excepción citada anteriormente para los sujetos pasivos que hayan cesado antes del 1 de octubre de 2012, los que opten por la renuncia extraordinaria al régimen simplificado, así como las actividades de temporada que hayan finalizado antes del 1 de octubre de 2012), y las autoliquidaciones que deben presentar por dicho tributo en el cuarto trimestre de 2012 los sujetos pasivos que opten por la renuncia extraordinaria que se contempla en esta Orden Foral.

DISPOSICIONES NORMATIVAS CUYA APROBACIÓN O PUBLICACIÓN ESTÁ PREVISTA ANTES DE FINALIZAR EL AÑO 2012:

- Norma Foral de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2013.
- Normal Foral por la que se aprueban medidas de lucha contra el fraude fiscal y otras medidas tributarias.
- Decreto Foral Normativo por el que se modifica la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Decreto Foral Normativo por el que se actualizan los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para el ejercicio 2013.
- Decreto Foral Normativo por el que se adapta la normativa tributaria en materia de saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, y de reestructuración y resolución de entidades de crédito.
- Decreto Foral Normativo por el que se establece el tratamiento tributario de la transmisión de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Decreto Foral Normativo por el que se regula el régimen fiscal aplicable a las ganancias en el juego.
- Decreto Foral por el que se modifica el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 159/2009, de 1 de diciembre, por el que se modifica el Decreto Foral 192/1991, de 27 de diciembre, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Decreto Foral por el que se modifica el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Decreto Foral por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2013.
- Decreto Foral por el que se modifican los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo.
- Decreto Foral por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2013.
- Decreto Foral por el que se prorroga durante 2013 la vigencia del régimen establecido por el Decreto Foral 143/2009, de 3 de noviembre, por el que se modifican con carácter transitorio las condiciones para la exoneración de garantías en los aplazamientos de deudas.
- Orden Foral por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2013.

- Orden Foral por la que se fijan los signos, índices y módulos para la aplicación del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2013.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE EL 1/07/2012 AL 30/11/2012.

NORMA FORAL 4/2012, de 4 de julio, por la que se introducen determinadas modificaciones en la tributación local.

La persistente situación de crisis económica sufrida en los últimos años ha provocado una difícil situación en las finanzas de las entidades locales, dificultando con ello el normal desenvolvimiento de los servicios públicos prestados por aquellas.

A fin de paliar dicha situación, en la presente norma foral se proponen determinadas medidas que procuren más medios económicos para tender a un equilibrio en las finanzas municipales.

La norma foral que se aprueba contiene dos artículos, cada uno de los cuales modifica un impuesto del ámbito local.

Así, el artículo 1 modifica la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con el objeto de regular la aplicación del recargo de viviendas vacías contemplado en el apartado 5 del artículo 14 desde una vertiente distinta, cual es la de aplicar el citado recargo no sobre el concepto de vivienda vacía sino sobre el concepto de vivienda que no constituye residencia habitual de un residente en el municipio donde se ubica la vivienda. De esta manera se supera el difícil problema de la determinación del concepto de vivienda vacía, que remitido a desarrollo reglamentario, no ha visto la luz por su difícil concepción técnica.

El artículo 2 modifica el Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, con el objeto de sustituir la exención objetiva prevista en el artículo 5.1.c) relativa al importe del volumen de operaciones del sujeto pasivo, por el importe neto de la cifra de negocios, a la vez que se reduce su cuantía de 2.000.000 a 1.000.000 de euros. Al mismo tiempo, se modifican los coeficientes de ponderación contempla-

dos en el artículo 11, en base a los cuales los municipios podrán incrementar las cuotas fijadas en las tarifas del Impuesto.

Asimismo, se modifica el artículo 15 del Decreto Foral Normativo 1/1993 con el propósito de declarar de forma expresa la competencia de los Ayuntamientos para la calificación de las actividades y el señalamiento de cuotas resultantes de actuaciones de comprobación efectuadas por los mismos, y por último, se introduce una corrección técnica en el cuadro I de la letra d) del elemento tributario "F) Superficie de los locales" del apartado 1 de la regla 14ª de su Anexo II.

NORMA FORAL 5/2012, de 28 de setiembre, sobre modificación de la Norma Foral 14/1989, de 5 de julio, del Impuesto Sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Gipuzkoa.

En el ámbito normativo foral, la Norma Foral 14/1989, del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica permite que los municipios opten en sus correspondientes ordenanzas por diferentes bonificaciones en función de las características de los diferentes vehículos y su incidencia en el medio ambiente y en los elementos que componen la biosfera.

Siendo en la actualidad la citada bonificación de hasta el 75% resulta del todo pertinente que la misma pueda ser de hasta el 95% en el caso de los vehículos de motor eléctrico, a la vista de las mejoras que los mismos generan en el impacto ambiental general derivado del transporte, junto a la activación de sectores tecnológicos innovadores que vienen trabajando con éxito en este tipo de tecnologías sostenibles.

La propuesta se sustenta en una política activa de fomento de los medios de transporte menos contaminantes en el contexto de una lucha institucional contra el fenómeno del cambio climático, así como en una medida de fomento y apoyo positivo a la innovación aplicada a las tecnologías de transporte sostenible en nuestro contexto más cercano.

DECRETO FORAL-NORMA 4/2012, de 28 de agosto, por el que se modifican el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, RESOLUCIÓN de 19 de setiembre de 2012, de la Presidencia de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de derogación del Decreto Foral-Norma 4/2012, de 28 de agosto, por el que se modifican el Impuesto Sobre el Valor Añadido y el Impuesto Especial Sobre las Labores del Tabaco y ORDEN FORAL 886/2012, de 3 octubre, interpretativa y aclaratoria de la normativa relativa al Impuesto sobre el Valor

El Decreto Foral Norma 4/2012, de 28 de agosto, fue aprobado en Consejo de Diputados, al objeto de adaptar la normativa guipuzcoana, a las modificaciones introducidas por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, que entre otros asuntos regulaba la elevación, desde el 1 de septiembre de 2012, tanto del tipo impositivo general del IVA, que pasaba del 18% al 21%, como del tipo impositivo reducido, que pasaba de un 8% al 10%.

No obstante lo anterior, las Juntas Generales de Gipuzkoa no lo convalidaron y por RESOLUCIÓN de 19 de setiembre de 2012, ordenaron la publicación del acuerdo de derogación del Decreto Foral-Norma 4/2012, de 28 de agosto.

Al objeto de aclarar la normativa aplicable en el Territorio Histórico de Gipuzkoa a partir de la publicación en el BOLETIN OFICIAL de Gipuzkoa de la resolución de la Presidencia de las Juntas Generales de derogación del Decreto Foral Norma 4/2012, con fecha 5 de octubre de 2012 se publicó en el Boletín Oficial de Gipuzkoa la Orden Foral 886/2012, de 3 e octubre, interpretativa y aclaratoria de la normativa relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido.

DECRETO FORAL 35/2012, de 28 de agosto, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Mediante la 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, se han introducido una serie de modificaciones en diversos impuestos, entre ellos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El presente Decreto Foral tiene como finalidad principal adecuar el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a esas novedades, motivo por el cual se modifica la regulación de diversas materias contenidas en el citado Reglamento.

En primer lugar, se elimina el contenido del título I, que regulaba el régimen especial de trabajadores desplazados, toda vez que en la Norma Foral del Impuesto se ha suprimido tal regulación con efectos a partir del 1 de enero de 2012. Y ello sin perjuicio de que la Norma Foral haya incorporado un régimen transitorio para aquellos contribuyentes que hubieran optado con anterioridad a esa fecha por la aplicación de ese régimen especial.

Asimismo, se eliminan las disposiciones reguladoras de la integración al 60 por 100 de la segunda y posteriores percepciones en forma de capital de determinados sistemas de previsión social, como consecuencia de la desaparición de la posibilidad de aplicar este porcentaje de integración en estos casos.

Se adaptan los diversos preceptos reguladores de la reducción de la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social al nuevo régimen de reducciones que se ha diseñado.

En este sentido, se regulan los requisitos exigibles a las aportaciones propias del titular de la actividad económica a sistemas de previsión social empresarial para que sean tratadas como contribuciones a efectos de su reducción en la base imponible del Impuesto. A este respecto, como consecuencia de la aprobación de la Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, destaca la exigencia de que las aportaciones propias efectuadas a entidades de previsión social voluntaria se realicen a planes de previsión social de empleo o a preferentes.

También se regula el régimen de reducción de los excesos de aportaciones y contribuciones que no han sido objeto de reducción en la base imponible del ejercicio, que estará vinculada en primer término a la antigüedad de las mismas, y en un segundo término a la preferencia de las contribuciones sobre las aportaciones.

Por lo que respecta a las deducciones, se adecúan determinados preceptos reguladores de la deducción por adquisición de vivienda habitual, para coordinarlo con los nuevos tipos de deducción y límites que se han previsto en la Norma Foral del Impuesto.

Para terminar, se incluyen ajustes en la regulación de los pagos a cuenta sobre rendimientos irregulares del trabajo, para recoger la incidencia del límite conjunto de rendimientos irregulares cuando estos rendimientos excedan del citado límite.

Por otra parte, en este Decreto Foral se desarrollan reglamentariamente determinados preceptos aprobados en la referida Norma Foral 5/2011, al objeto de concretar diferentes aspectos de su regulación, entre los cuales cabe citar los referidos a la nueva regulación de la exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual por parte de personas mayores de 65 años y al régimen transitorio de integración al 60 por 100 de la percepción en forma de capital de sistemas de previsión social, cuando con anterioridad al 1 de enero de 2012 ya se hubiera integrado al 60 por 100 percepciones derivadas de las mismas contingencias, supuestos o motivos.

Por último el Decreto Foral, al margen de las modificaciones derivadas de la aprobación de la Norma Foral 5/2011, el Decreto Foral incluye otras modificaciones, algunas de ellas meramente técnicas, entre las cuales cabe destacar la introducida en el artículo regulador de la pérdida del derecho a deducir, para que esta pérdida no sea de aplicación en los supuestos en que el fallecimiento del contribuyente conlleva la imposibilidad de culminar el proceso de adquisición de la que iba a constituir su vivienda habitual.

DECRETO FORAL 36/2012, de 28 de agosto, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de retenciones sobre rendimientos de actividades profesionales.

El segundo párrafo del apartado uno del artículo 8 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que en la exacción de las retenciones por rendimientos de actividades económicas, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

En consecuencia, cuando se produce un cambio en Territorio Común en relación a los tipos aplicables a las retenciones por rendimientos de actividades económicas es necesario introducir en el ordenamiento guipuzcoano la pertinente modificación.

Así el presente Decreto Foral modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de retenciones para adaptar la normativa guipuzcoana a las modificaciones introducidas en Territorio Común por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, que introduce en el ordenamiento tributario de territorio común tanto medidas de carácter definitivo como de carácter temporal (desde el 1 de septiembre de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2013), que afectan a los tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De esta manera, con carácter definitivo y efectos desde el 1 de septiembre de 2012 se elevan los tipos de retención aplicables a los rendimientos de actividades profesionales, pasando de un 15% y un 7% a un 19% y un 9%, respectivamente.

Y, con carácter transitorio, se produce una nueva elevación de tipos de retención. Esta elevación resulta aplicable desde el 1 de septiembre de 2012 hasta el 31 de diciembre del 2013, de forma que los rendimientos de actividades profesionales sometidos en un principio a un tipo de retención del 19%, pasarán transitoriamente a someterse a un tipo del 21%.

**Proyecto de NORMA FORAL .. /2012, de .. de
..., por la que se crea en el Departamento de Hacienda y Finanzas el Registro de Obligados Tributarios de Especial Riesgo, en tramitación en Juntas Generales.**

Uno de los principales objetivos, además de obligación, del Departamento de Hacienda y Finanzas, consiste en realizar el máximo esfuerzo en la lucha contra el fraude fiscal. Dicho objetivo resulta, si cabe, más relevante en una situación de crisis tan intensa y prolongada como la actual, que conlleva no solo un problema cierto de escasez de recursos públicos, sino también un aumento de la opinión, entre la ciudadanía, de que el fraude fiscal es elevado y una exigencia mayor por parte de la ciudadanía para ser más eficaces en la lucha contra el fraude..

Es importante, en consecuencia, intensificar las acciones tendentes a dicha lucha contra el fraude fiscal y para ello deben ser tomadas en consideración aquellas acciones y medidas que incidan en un aumento y mejora de los sistemas de control, que permitan avanzar en dicho objetivo.

Los criterios generales del plan de comprobación tributaria para 2012 del Departamento de Hacienda y Finanzas, instrumento de gran relevancia previsto por la Norma Foral General Tributaria, incluyen dentro de las medidas que resulta oportuno adoptar, la aprobación de una Norma Foral para la creación de un censo de contribuyentes con indicios objetivos de riesgo, de uso interno y restringido. El propio documento que recoge los mencionados criterios generales, señala de manera expresa que el mayor esfuerzo en este ámbito se centrará en un control exhaustivo a los obligados tributarios con indicios objetivos de riesgo, para lo cual se implementará un sistema de alarma con el objetivo de permitir tomar medidas para anticiparse a posibles actuaciones fraudulentas, que estará regulado mediante Norma Foral.

Al referido compromiso obedece la presente Norma Foral, en virtud de la cual se crea en el Departamento de Hacienda y Finanzas el Registro de Obligados Tributarios de Especial Riesgo.

La inscripción en el Registro, tendrá los efectos que la normativa tributaria determine. Ahora bien, la propia Norma Foral determina dos tipos de efectos que, sin necesidad de ulteriores modificaciones normativas, podrá conllevar la inscripción en el Registro. Por una parte, estar inscrito en el Registro, podrá ser motivo de inclusión en los planes de comprobación tributaria. Y también podrá ser causa de adopción de medidas cautelares en un procedimiento de gestión, inspección o recaudación.

Proyecto de NORMA FORAL del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas en tramitación en Juntas Generales.

La aprobación de la Norma Foral 6/2011, de 26 de diciembre, por la que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, supuso la reimplantación del Impuesto sobre el Patrimonio que había sido derogado a partir del año 2009. La disposición derogatoria de la citada Norma Foral prevé, por su parte, la derogación de la propia Norma Foral a partir del 1 de enero de 2013.

El preámbulo de dicha Norma Foral hace alusión a la imposibilidad de diseñar un tributo, tramitar el proyecto y aprobar un nuevo impuesto que subsane las carencias que tenía el Impuesto sobre el Patrimonio precedente (que había sido aprobado por la Norma Foral 14/1991), en el breve plazo de tiempo disponible hasta su devengo, el 31 de diciembre del año 2011. Por este motivo, se optó por restablecer el "viejo" impuesto (incluyendo, eso sí, modificaciones significativas en diferentes aspectos), si bien, con una vigencia temporal de dos años, y bajo la premisa de que para 2013 se realizaría el esfuerzo necesario para redactar un nuevo impuesto que modernizara la imposición sobre la propiedad.

Como consecuencia de aquel compromiso, la presente Norma Foral implanta un nuevo impuesto, el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas.

La riqueza es un índice de la capacidad económica derivada de la titularidad de bienes y derechos de contenido económico. En este sentido,

el nuevo Impuesto grava la capacidad económica adicional que la riqueza supone para las personas físicas titulares de la misma.

Los objetivos de este nuevo Impuesto son fundamentalmente tres. Por un lado, el gravamen sobre la riqueza busca mejorar la eficiencia en la utilización de los bienes y derechos de contenido económico, evitando la ociosidad de los mismos o su uso especulativo. En este sentido, este gravamen incentiva el uso productivo de la riqueza frente a otros usos de tipo especulativo.

En segundo lugar, el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas tiene un objetivo censal y de control sobre las alteraciones que puedan producirse en los elementos patrimoniales que componen la riqueza. Es un Impuesto con el que se cierra el sistema tributario y cuya importancia va más allá de su eficacia recaudatoria.

Por último, este nuevo Impuesto confiere un carácter más progresivo al conjunto del sistema tributario.

Atendiendo a la difícil realidad económica y social que atraviesa el territorio, dentro de un entorno en situación también similar, y con el objetivo de asegurar las ayudas y servicios prestados en el ámbito de las políticas públicas, se ha diseñado el nuevo Impuesto partiendo de la premisa de que debe contribuir más el que más tiene.

La Norma Foral se compone de 36 artículos, distribuidos en 13 capítulos, 3 disposiciones adicionales, una disposición derogatoria y 9 disposiciones finales.

El nuevo Impuesto tiene por objeto la imposición sobre la riqueza de las personas físicas, entendida ésta como el conjunto de los bienes y derechos de contenido económico de las que sean titulares, deducidas las deudas y obligaciones.

La nueva regulación define, asimismo, las obligaciones personal y real de contribuir. En cuanto a la obligación personal, vincula el ámbito subjetivo de aplicación al carácter de contribuyente

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Gipuzkoa, y posibilita además que contribuyentes no residentes, pero que hubieran tenido su última residencia en Gipuzkoa, puedan optar por tributar en Gipuzkoa conforme a la obligación personal. Por lo que respecta a la obligación real, son contribuyentes las personas físicas no residentes que sean titulares de bienes y derechos que radiquen en territorio guipuzcoano, cuando, radicando en territorio vasco el mayor valor de dichos bienes y derechos, el valor de los que radiquen en el Territorio Histórico de Gipuzkoa sea superior al valor de los que radiquen en cada uno de los otros Territorios Históricos.

El hecho imponible en la obligación personal lo constituye la riqueza mundial del contribuyente, y en la obligación real los bienes y derechos del contribuyente que radiquen en territorio del Estado español.

Además, para terminar de delimitar el hecho imponible, se establece una serie de bienes y derechos que se encuentran exentos de tributación por el Impuesto.

Una de las novedades más destacables se presenta en relación con los elementos afectos a actividades económicas y con las participaciones en determinadas entidades, que tendrán una bonificación del 75 por 100 en la cuota íntegra del Impuesto. Ello supone que todo titular de este tipo de bienes y derechos deberá considerar el valor de los mismos a la hora de determinar su obligación de autoliquidar el Impuesto computándolos en la base imponible para determinar, en su caso, la cuota íntegra. A su vez, se bonificará en un 75 por 100 la cuota íntegra proporcional a la base imponible que corresponde a estos elementos patrimoniales. Desde el punto de vista de la técnica tributaria se ha realizado un esfuerzo para regular esta bonificación de una forma más simple y más ajustada al objetivo perseguido, que no es otro que ofrecer un trato favorable a los bienes y derechos que están al servicio de la generación de actividad económica.

Otros aspectos destacables en el ámbito de las exenciones son los siguientes:

- La vivienda habitual está exenta hasta un importe máximo de 300.000 euros.
- En la exención del ajuar doméstico, se exceptúan los elementos individuales cuyo valor supere los 10.000 euros.
- La exención de los bosques de especies autóctonas situados en el País Vasco, hasta un importe máximo de 100.000 euros.
- La exención de las instalaciones de energías renovables, hasta un importe máximo de 100.000 euros.
- La exención de los senderos, terrenos e instalaciones de uso primordialmente público cuya utilidad haya sido reconocida por la Administración pública.
- La exención de los bienes y derechos cuyo principal destino sean actividades agrícolas, ganaderas, apicultoras o forestales ejercidas de forma personal y directa por personas físicas y que no constituyan la principal fuente de renta del contribuyente, hasta un importe máximo de 100.000 euros.

El nuevo Impuesto define técnicamente el concepto de base imponible, como diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el contribuyente (minorado en el importe de las cargas y gravámenes de naturaleza real cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos) y las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el contribuyente.

Para la determinación de la base liquidable en obligación personal, la base imponible se reduce en 700.000 euros en concepto de mínimo exento. En principio, la base liquidable en supuestos de obligación real coincide con la base imponible, salvo en los casos en que se acredite que la totalidad de la riqueza del contribuyente, con independencia del territorio donde radiquen sus elementos patrimoniales, es inferior a 700.000 euros, y que no reside en países calificados como paraísos fiscales, o que carezcan de un acuerdo

de intercambio de información con el Reino de España.

Otro aspecto destacable es el relativo a la tarifa, que se acerca al régimen impositivo sobre la riqueza previsto en otros países de nuestro entorno. Se compone de cuatro tramos, con unos tipos que van desde el 0,25 al 1 por 100.

Esta tarifa, con tipos impositivos más moderados, va en concordancia con la no aplicación del "escudo fiscal" o límite a la cuota íntegra de este Impuesto, lo que le confiere una mayor progresividad.

Por lo que se refiere al momento del devengo, el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas se devenga el 31 de diciembre de cada año.

Existe obligación de autoliquidar cuando, en obligación personal, la cuota líquida resulte a ingresar o, en ausencia de dicha obligación, el valor de los bienes y derechos del contribuyente, incluidos los exentos, y determinado de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior a 3 millones de euros. Y en obligación real cuando la base liquidable resulte superior a 200.000 euros.

Por lo que respecta a las disposiciones finales, cabe resaltar, además de la entrada en vigor el 1 de enero de 2013, la modificación operada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto a la bonificación prevista para los supuestos de adquisición «mortis causa» de una empresa o de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la bonificación regulada en este Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, que pasa de ser del 95 al 75 por 100, para mantener una concordancia entre ambos impuestos.

Proyecto de NORMA FORAL por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, en tramitación en Juntas Generales.

Mediante la presente Norma Foral se adoptan una serie de modificaciones tributarias al objeto, principalmente, de coadyuvar a asegurar unos recur-

sos suficientes a la Diputación Foral de Gipuzkoa, que permitan financiar unas políticas públicas centradas hoy en día, especialmente, en atender a las necesidades sociales básicas que una parte de la sociedad guipuzcoana tiene dificultades para cubrir como consecuencia de la crisis económica que sufrimos. Un esfuerzo que se complementa con la aprobación del Proyecto del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas.

Para asegurar estos recursos resulta necesario incidir en distintos impuestos, y especialmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un impuesto que, basado en la progresividad, permite distribuir las cargas tributarias de una forma más equitativa. Así, la presente Norma Foral incorpora modificaciones dirigidas a profundizar en esa progresividad y a incidir en esa distribución de las cargas tributarias para hacerla más justa, atendiendo para ello a las nuevas circunstancias que se van poniendo de manifiesto entre la ciudadanía a medida que la crisis se va alargando y profundizando.

A su vez esta Norma Foral incorpora nuevas obligaciones de información y algunas medidas anti-elusión, que se completarán con un nuevo proyecto de norma foral derivado del proceso de reflexión que se está realizando en el Departamento de Hacienda y Finanzas en el que se recogerán medidas normativas encaminadas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal y que se presentará en el primer semestre del año 2013.

Al margen de estas medidas de calado, la Norma Foral incorpora otro tipo de modificaciones de tipo técnico, dirigidas a corregir, mejorar, completar y dar coherencia al sistema tributario.

Son diversas las figuras tributarias afectadas por las modificaciones previstas en esta Norma Foral, relacionadas tanto con los impuestos directos, los indirectos y los locales, además de las disposiciones que regulan con carácter general o completan el sistema tributario. A continuación se exponen cuáles son las figuras afectadas.

El artículo 1 contiene las modificaciones realizadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas. El artículo contiene diversos ordinales, en función de las fechas de efecto de las medidas que cada una de ellos contiene.

Los artículos 2, 3 y 4, relativos a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Sociedades y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, respectivamente, recogen medidas de mero carácter técnico. En este sentido, cabe destacar en todo caso la modificación prevista en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la que se limita a la cantidad debida la exención del Impuesto en los supuestos de cantidades percibidas por razón de contratos de seguros sobre la vida concertados para dar cobertura a una operación principal de carácter civil o mercantil.

El artículo 5 modifica la Norma Foral de Haciendas Locales adaptando la regulación relativa al establecimiento de tasas municipales por ejercicio de determinadas actividades a la modificación operada en la normativa sustantiva reguladora de la prestación de servicios, en la que se ha sustituido la exigencia de autorización o licencia municipal previa por la presentación de una declaración responsable o comunicación previa.

Además, se establece una salvedad a la exigencia de elaboración de informes técnico-económicos que acompañen a los acuerdos de establecimiento de tasas: en los casos en los que los acuerdos estén motivados por revalorizaciones o actualizaciones de carácter general o disminuciones del importe de las tasas, no resultará necesario adjuntar el citado informe.

En los artículos 6 y 7 se modifican el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y la Norma Foral de Tasas y Precios Públicos, como consecuencia de las modificaciones que se han incorporado a la Norma Foral de Haciendas Locales. Así, en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras se adecúa su regulación a la sustitución de la autorización o licencia municipal previa por una declaración responsable o comunicación que se ha detallado anteriormente. Y por lo que respecta a la Norma Foral re-

guladora de las tasas y precios públicos, se incorpora a su texto la excepción respecto a la necesidad de elaborar informes técnico-económicos que acompañen a acuerdos de establecimiento de tasas a la que se ha aludido en el párrafo anterior.

El artículo 8 incorpora las medidas adoptadas en torno a la Norma Foral General Tributaria.

El artículo 9 modifica la Norma Foral reguladora del Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, incorporando dos ordinales como consecuencia de las diferentes fechas de efecto que se consideran. Así, las modificaciones introducidas con efectos a partir de la fecha de entrada en vigor son de carácter técnico. Por otra parte, con efectos 1 de enero de 2013, se modifica el tipo de la deducción aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por donativos a entidades de mecenazgo, que pasa del 30 por 100 al 10 por 100.

El articulado de la Norma Foral se cierra con el artículo 10, relativo a la Norma Foral del Régimen fiscal de Entidades de Previsión Social Voluntaria, que se limita a actualizar la remisión a la nueva Ley de Entidades de Previsión Social Voluntaria.

Por último, cabe resaltar la derogación de las normas reguladoras del recurso cameral permanente; y la especificación, en la disposición final única, de la entrada en vigor de la Norma Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, sin perjuicio de los efectos previstos en sus preceptos.

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (SEPTIEMBRE - DICIEMBRE 2012)

I. INTRODUCCIÓN

- 1.1 Cumbre sobre el Marco Financiero Plurianual 2014-2020 sin acuerdo

II. FISCALIDAD DEL AHORRO Y OBSTÁCULOS TRANSFRONTERIZOS

- 2.1 Reforma de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro
- 2.2 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 Foro de la UE sobre el IVA
- 4.2 Consulta pública sobre tipos reducidos de IVA y eficiencia del sistema
- 4.3 Mecanismo de reacción rápida en caso de fraude del IVA
- 4.4 Curso en línea sobre el IVA

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

VII. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

- 7.1 Lucha contra el fraude y la evasión fiscales
- 7.2 Programa FISCALIS 2020

VIII. PROCEDIMIENTOS

- 8.1 Procedimientos de infracción (258 TFUE)
- 8.2 Resoluciones del Tribunal de Justicia de la UE

IX. PUBLICACIONES

- 9.1 Estudio prospectivo anual sobre el crecimiento

I. INTRODUCCIÓN

1.1 La Cumbre sobre el Marco Financiero Plurianual 2014-2020 termina sin acuerdo

Los días 22 y 23 de noviembre, el Consejo Europeo se reunió de manera excepcional en Bruselas para tratar de alcanzar un acuerdo sobre el presupuesto de la Unión Europea o Marco Financiero Plurianual 2014-2020 (MFP).

Durante el primer día de la cumbre, el Presidente del Consejo Europeo, Herman Van Rompuy, mantuvo encuentros bilaterales con los Jefes de Estado y de Gobierno de los 27 Estados miembros. Gracias a las aportaciones recibidas en estas reuniones, Van Rompuy hizo una nueva propuesta de MFP para su debate durante el segundo día de reunión. Sin embargo, los 27 no pudieron ponerse de acuerdo, dado el alto número de temas sobre los que todavía existen divergencias.

Las discusiones se han pospuesto hasta principios del año 2013, cuando se convoque una nueva reunión extraordinaria bajo Presidencia Irlandesa, probablemente en el mes de febrero, con el objetivo de alcanzar un acuerdo definitivo.

Para consultar la Declaración de los miembros del Consejo Europeo:

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ec/133751.pdf

1. Resumen de los contenidos de la propuesta de conclusiones del Consejo, de fecha 22 de noviembre 2012:

En el apartado del Marco Financiero Plurianual relativo al **gasto**, la propuesta se distribuía como sigue:

La Subrúbrica 1ª, dedicada a la **competitividad para el crecimiento y el empleo**, contaba con 139 543 millones de EUR en créditos de compromiso.

Los programas comunitarios pertenecientes a este epígrafe son los destinados a la promoción de la innovación y el desarrollo tecnológico, la competitividad de las pymes, la educación y la formación, así como el desarrollo de la agenda social.

También se incluye en esta rúbrica el Mecanismo Conectar Europa, que financiará infraestructuras europeas clave para las redes de transporte, energía y telecomunicaciones. El paquete financiero previsto para ello era de 41 249 millones de EUR: 26 948 millones para transportes (10 000 millones transferidos del Fondo de Cohesión), 7 126 millones para energía, y 7 175 millones para las telecomunicaciones.

En lo referido a la subrúbrica 1b, cohesión económica, social y territorial, hablamos aquí de los Fondos Estructurales (Fondo Europeo de Desarrollo Regional - FEDER, Fondo Social Europeo - FSE, así como el Fondo de Cohesión), el total previsto en créditos de compromiso era de 320 148 millones de EUR, de los cuales 50 872 millones se destinarían a las regiones más desarrolladas (las que tie-

nen un PIB regional por encima del 90% de la media del PIB de la UE, entre las que se encuentra Euskadi).

8 728 millones EUR se dedicarían al objetivo de cooperación territorial europea, de los cuales 6 422 a la cooperación transfronteriza, marco en el que Euskadi participa en el programa transfronterizo con las regiones francesas fronterizas.

Redes de seguridad

Se incluye una red de seguridad del 60% de la asignación de fondos en 2007-2013 para aquellas regiones que sobrepasen por primera vez el umbral del 75% del PIB comunitario (en el caso de las Comunidades Autónomas: Galicia, Andalucía y Castilla La Mancha).

La red de seguridad a nivel de Estado miembro consiste en el 55% de lo recibido en 2007-2013. España solicita que esta red de seguridad se eleve a un 85%, pero dicha propuesta se enfrenta a una gran oposición, incluida la de la Comisión Europea, pues calcula que requeriría 32 000 millones adicionales.

Por otro lado, se propone lo que se denominaría red de seguridad inversa por la que ningún Estado miembro podrá obtener una asignación mayor del 110% de la que obtuviera en 2007-2013.

Asignaciones especiales:

La propuesta contemplaba una asignación suplementaria de 2.750 millones en Fondos estructurales para España, distribuidos como sigue:

- 200 millones para las regiones menos desarrolladas (Extremadura)
- 1.550 millones para las regiones en transición
- 1000 millones para las regiones más desarrolladas

Respecto a la cofinanciación (50% para las regiones más desarrolladas) puede aplicarse un incre-

mento de la tasa de cofinanciación en 10 puntos porcentuales en aquellos Estados miembros que estén recibiendo asistencia financiera, de forma que se reduzca su esfuerzo presupuestario en un momento de consolidación fiscal, al tiempo que se mantiene el montante global de la financiación comunitaria.

La propuesta recoge la **condicionalidad macroeconómica** ligada a la política de cohesión, a pesar de todas las críticas que ha recibido esta condicionalidad por parte de las asociaciones europeas de regiones, el Comité de las Regiones y el propio Parlamento Europeo. La condicionalidad macroeconómica condiciona la recepción de Fondos estructurales al cumplimiento de los objetivos de estabilidad y de déficit.

Grandes proyectos: los proyectos cuyos costes elegibles superen los 50 millones de EUR (75 millones en el caso de proyectos de transporte) estarán sujetos a un análisis previo más exhaustivo por parte de la Comisión, de forma que se evalúe si dichos proyectos son económicamente viables.

La rúbrica 2, **crecimiento sostenible: recursos naturales, engloba la agricultura, el desarrollo rural y la pesca**, y contaría con 372 229 millones EUR, de los cuales 277 852 se asignarían a los gastos relacionados con el mercado y los pagos directos.

La Política Agrícola Común seguiría organizándose en dos pilares, el primero de apoyo directo a los agricultores y financiación de medidas de mercado. El segundo pilar, cofinanciado por los Estados miembros, destinado a mejorar la competitividad de la agricultura y promover la diversificación económica y la calidad de vida en las zonas rurales.

La rúbrica 3, **seguridad y ciudadanía**, se refiere a acciones relativas al asilo y a la inmigración, iniciativas en las fronteras exteriores, seguridad interior y medidas en el ámbito de la justicia. También incluye temas culturales, de diversidad lingüística y el sector creativo. Finalmente, cubre medidas a favor de la salud pública y la protección de los consumidores. Los créditos de compromiso de esta rúbrica alcanzarían los 16 685 millones EUR.

La rúbrica 4, **Europa Global**, contaría con 60 667 millones en créditos de compromiso. Se dedicaría a la política exterior de la UE, políticas de vecindad, ampliación, cooperación al desarrollo, etc. Una de las prioridades es alcanzar para 2015 el compromiso de la UE de lograr colectivamente destinar el 0.7% del PIB a la asistencia oficial al desarrollo.

Finalmente, la rúbrica 5, recoge los gastos de la **administración europea**. 62 629 millones para gastos de personal, colegios europeos, pensiones, etc.

En lo que se refiere **a los ingresos**, el nuevo recurso IVA, más sencillo y transparente que el actual, debería sustituir el actual recurso propio basado en el IVA para el 1 de enero de 2021 a más tardar.

En cuanto al recurso propio basado en la tasa sobre las transacciones financieras, se destinarían al presupuesto comunitario dos tercios de lo recaudado por este concepto en los Estados miembros, y el actual recurso propio basado en la RNB de los Estados miembros se vería reducido proporcionalmente.

Finalmente, se mantienen los mecanismos de corrección por los que varios países ven devuelta parte de su asignación a las arcas comunitarias. Se trata del Reino Unido, Alemania (2 800 millones), Países Bajos (1 150 millones) y Suecia (325 millones).

Estos son algunos de los contenidos de la última propuesta debatida en el Consejo Europeo de noviembre, sobre la que no ha habido acuerdo, y que constituirá la base para la continuación de las discusiones en 2013.

2. Posiciones de los Estados miembros

Las discusiones entre Estados miembros en relación al MFP 2014-2020 se han ido intensificando durante el último semestre especialmente sobre dos temas: el montante total del presupuesto y su distribución entre las distintas políticas comunitarias.

El debate se ha cristalizado en torno a dos grupos de Estados con visiones opuestas: por un lado, los **contribuyentes netos** (Alemania, Países Bajos, Reino Unido, Finlandia,...), que abogan por recortar el presupuesto comunitario en consonancia con las políticas de austeridad llevadas a cabo a nivel nacional, y por el otro, los denominados "Amigos de la cohesión" (mayoritariamente los países de Europa del Este) que abogan por un presupuesto ambicioso que mantenga unos niveles de inversión relevantes. Frente a estos dos bloques, algunos Estados miembros defienden la propuesta inicial de la Comisión (Irlanda, Bélgica y Luxemburgo) y otros como España, Francia o Italia no terminan de posicionarse en ninguno de ellos. A continuación, presentamos brevemente la posición de los principales Estados miembros:

- **Alemania:** Alemania aboga por congelar el presupuesto comunitario en torno al 1% del PNB de la Unión Europea, es decir 960.000 millones de euros. Esta demanda supone un recorte de más de 70.000 millones de euros en relación a la propuesta inicial de la Comisión Europea. En cuanto al contenido del presupuesto, defiende la necesidad de "gastar mejor" y de dar mayor relevancia a la innovación y la investigación. Sobre la PAC y la política de cohesión, Alemania defiende mantener los niveles de financiación actuales aunque enfocándolos con mayor intensidad en la competitividad, la energía o el clima. Una de las líneas rojas es evitar que la contribución alemana aumente.
- **Francia:** Como contribuyente neto, Francia defiende igualmente un presupuesto globalmente reducido, equivalente al 1% del PNB europeo. Sin embargo, su gran prioridad es evitar cualquier recorte en la Política Agrícola Común, al ser el país que goza del mayor retorno con esta política. Sobre política de cohesión, podría aceptar una congelación o una disminución de la partida, aunque oficialmente aboga por mantener los niveles actuales. Por otro lado, el Presidente Hollande ha denunciado la existencia de diversos "cheques" o devoluciones para ciertos contribuyentes netos que no estaría dispuesto a seguir financiando. En relación a la posible creación de nuevos recursos propios, Francia defiende dedicar una parte de la futura tasa sobre las transacciones financieras para este cometido.
- **Reino Unido:** El Reino Unido solicita una congelación real del gasto comunitario para establecerlo en torno a los 930.000 millones de euros, lo que supondría un recorte de 100.000 millones de euros respecto a la propuesta de la Comisión Europea. David Cameron considera que el presupuesto comunitario debería seguir la lógica de los presupuestos nacionales y hacer un esfuerzo de contención del gasto. La delegación británica exige además que se hagan recortes en los gastos de funcionamiento de la UE y defiende el mantenimiento del "cheque británico". Suecia, Países Bajos y Finlandia comparten globalmente los objetivos británicos.
- **Italia:** Al igual que Francia, Italia se ha mostrado contraria a seguir financiando los diversos "cheques" existentes y desea asegurarse de que su contribución al presupuesto europeo sea soportable para las cuentas nacionales. Si bien defiende la vigencia de la PAC y de la política de cohesión, podría aceptar recortes siempre que siga beneficiándose de estas dos políticas y que se mantengan los pagos directos a los agricultores.
- **España:** España, que pasará a ser contribuyente neto, tiene como líneas rojas el mantenimiento de la política agrícola y de la política de cohesión, de las que se beneficia en gran medida. Sin embargo, se aceptarían ciertos recortes presupuestarios, siempre que se hagan de manera lineal en todos los apartados y no centradas en alguna de estas dos políticas.
- **Polonia:** Como principal beneficiario de los Fondos estructurales en el periodo 2007-2013, Polonia se opone a cualquier tipo de recorte en la política de cohesión y de-

fiende la propuesta inicial de la Comisión Europea como el mínimo imprescindible. Además, defiende con fuerza el mantenimiento de los niveles de financiación actuales de la política agrícola, especialmente en relación al desarrollo rural. Polonia se ha impuesto como el líder del grupo "Amigos de la cohesión" y cuenta con el apoyo de los demás países de Europa del Este, preocupados por la posibilidad de perder fondos provenientes de la política de cohesión.

Por otro lado, otras instituciones comunitarias (Comisión Europea, Parlamento Europeo, Comité de las Regiones,...), han mostrado su apoyo a un MFP 2014-2020 ambicioso. El Parlamento Europeo ha amenazado en varias ocasiones con vetar el acuerdo en caso de que los Estados miembros no adopten unos niveles mínimos de inversión o rechacen todas sus peticiones para obtener recursos propios que sustituyan las actuales contribuciones nacionales.

3. Negociaciones previas y desarrollo de la cumbre

El Consejo Europeo de noviembre ha supuesto la culminación de una serie de intensas negociaciones desarrolladas durante todo el segundo semestre de 2012, coincidiendo con la Presidencia Chipriota del Consejo de la UE. Las fechas clave de las negociaciones han sido las siguientes:

- **6 de julio de 2012:** Presentación por parte de la Comisión Europea de la propuesta actualizada de MFP 2014-2020 respecto a las cifras iniciales propuestas el 29 de junio de 2011. Esta actualización se justifica por la previsible adhesión de Croacia a la UE y por los nuevos datos económicos regionales disponibles con vistas al reparto de los Fondos estructurales. La propuesta recoge un aumento del presupuesto respecto al MFP 2007-2013 (1.08% del PNB europeo y 1.033.000 millones de euros).
- **29 de octubre de 2012:** la Presidencia Chipriota presenta su primera propuesta cifrada ante el Consejo de la UE con un recorte de 50.000 millones de euros respecto

a la propuesta de la Comisión. Los recortes se concentran en el Mecanismo "Conectar Europa" y en la política de cohesión.

- **14 de noviembre de 2012:** El Presidente del Consejo Europeo Herman Van Rompuy presenta una nueva propuesta de MFP con un recorte de 75.000 millones respecto a la propuesta inicial de la Comisión. La propuesta levanta las suspicacias de Francia, España y los "Amigos de la cohesión" al concentrar la reducción del gasto en la política agrícola y la política de cohesión.

Con estas propuestas sobre la mesa, los Jefes de Estado y de Gobierno de los 27 se reunieron en Bruselas bajo la dirección de Herman Van Rompuy con el objetivo de lograr un acuerdo. Durante el primer día de negociaciones, el Presidente del Consejo tuvo una serie de encuentros bilaterales con los representantes de cada Estado Miembro para evaluar la posición de cada uno de ellos en las negociaciones. Gracias a esas contribuciones, presentó una nueva propuesta que mantenía un recorte global de 75.000 millones de euros, pero repartido de manera diferente. Los principales cambios introducidos consisten en:

- Refuerzo de la política agrícola común y de la política de cohesión: Tras las numerosas críticas recibidas por introducir recortes en estas dos políticas, Van Rompuy decidió aumentar sus dotaciones presupuestarias en 7.757 millones de euros¹ y 10.653 millones de euros respectivamente;
- Recortes en los apartados de investigación e innovación, "Seguridad y ciudadanía" y "Europa en el mundo": Para compensar la mayor dotación para la PAC y la política de cohesión, Van Rompuy propuso centrar los recortes en estos tres apartados con reducciones de 13.109 millones, 1.624 millones y 4.983 millones respectivamente;

¹ A través de un aumento de 8.000 millones de euros en las ayudas directas a los agricultores y el mantenimiento de la partida para desarrollo rural.

- Mantenimiento de los gastos de administración y de las correcciones para Reino Unido, Alemania, Suecia y Países Bajos;
- Mención a nuevos recursos propios: Van Rompuy propuso seguir avanzando en este aspecto proponiendo que un porcentaje de una futura tasa comunitaria de transacciones financieras financie los programas europeos junto con una porción procedente del IVA.
- En relación a España, Van Rompuy propuso otorgarle un cheque especial de 2.750 millones de euros para compensar las pérdidas de fondos comunitarios respecto al período actual.

Sin embargo, las negociaciones entre los 27 no pudieron desembocar en un acuerdo dadas las grandes divergencias entre Estados miembros.

4. Balance del Consejo Europeo y perspectivas para los próximos meses

El 4 de diciembre se celebró una reunión entre la Representación Permanente de España ante la UE (REPER) con las oficinas de las Comunidades Autónomas en Bruselas, sobre los puntos esenciales debatidos en el Consejo Europeo, la posición de España en el mismo, y las perspectivas sobre el proceso negociador para los próximos meses.

Según las informaciones suministradas por la REPER, el acuerdo habría sido posible pero no pudo concretarse por falta de voluntad política, en especial por parte del Reino Unido, que no podía aceptar un acuerdo tan temprano de cara a su opinión pública. Por otro lado, algunas fuentes de la Presidencia Chipriota han mencionado un posible intercambio de favores entre Alemania y Reino Unido como razón del no-acuerdo. Según estas informaciones, el Reino Unido apoyaría el proyecto de unión bancaria en el Consejo Europeo del 13-14 de diciembre, mientras que Alemania apoyaría mayores recortes en la próxima cumbre sobre el MFP.

En todo caso, las negociaciones sobre el MFP 2014-2020 continuarán a partir de ahora hasta que se convoque un nuevo Consejo Europeo, posiblemente en febrero de 2013. Según la REPER, es muy probable que el futuro acuerdo incorpore los dos aspectos a continuación, de acuerdo con lo debatido durante los dos días en la pasada cumbre:

- El recorte respecto a la propuesta inicial de la Comisión debería estar comprendido entre los 70.000 y los 100.000 millones de euros: la cifra más plausible sería de 80.000 millones en recortes, es decir 10.000 millones más en relación a la última propuesta de Van Rompuy. Ante esta perspectiva, España defenderá que el recorte suplementario se centre en los apartados 4 y 5 del marco de negociación². Por otro lado, es muy posible que el dispositivo "Conectar Europa" sufra de nuevos recortes, al carecer de apoyos serios entre los Estados miembros.
- El conjunto de Estados miembros reconoce el hecho de que se debe prever alguna medida excepcional para los países más afectadas por la crisis, como en el caso de España. Por lo tanto, se espera que la propuesta de un cheque adicional de 2.750 millones de euros para España se mantenga en la próxima cumbre.

II. FISCALIDAD DEL AHORRO Y OBSTÁCULOS TRANSFRONTERIZOS

2.1. Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro

La propuesta de Directiva³ del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE⁴ en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en

² Se trata de los apartados "Europa en el mundo", así como de los gastos de administración.

³ COM (2008) 727 de 13.11.2008. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0727:FIN:ES:PDF>

forma de pago de intereses (conocida como la "Directiva de fiscalidad del ahorro") se presentó el 13 de noviembre de 2008 y formaba parte de un paquete de medidas que pretendían fomentar la buena gobernanza fiscal, es decir, la transparencia e intercambio de información fiscal entre Estados.

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

La Directiva 2003/48/CE exige que los Estados miembros intercambien información de tal modo que los pagos de intereses efectuados en un Estado miembro a residentes de otros Estados miembros tributen con arreglo a la legislación del Estado de domicilio fiscal. Durante un periodo transitorio⁵, Luxemburgo y Austria mantienen en su lugar una retención en origen sobre los intereses abonados a ahorradores residentes en otros Estados miembros.

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

⁴ Directiva 2003/48/CE de 03.06.2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

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

⁵ La duración del periodo transitorio dependerá de que Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino, Suiza y los Estados Unidos se comprometan a intercambiar información previa petición, según se define en un Acuerdo modelo de la OCDE de 2002.

La aplicación práctica de la Directiva y de los Acuerdos ha revelado ineficiencias e importantes lagunas que facilitan el fraude y la evasión fiscales. Por esta razón, en 2008, la Comisión presentó la propuesta para modificar la Directiva a fin de aumentar su eficacia.

Durante las Presidencias anteriores se llegó a un acuerdo sobre las modificaciones de la Directiva, salvo en un reducido número de cuestiones técnicas. Sin embargo, Austria y Luxemburgo no estaban dispuestos a avanzar hacia una adopción definitiva de la Directiva antes de que se respondiera a determinadas inquietudes sobre igualdad de condiciones.

A fin de responder de manera preventiva a estas inquietudes sobre igualdad de condiciones, la Comisión presentó el 17 de junio de 2011 una recomendación relativa a un mandato para entablar negociaciones con Suiza y los otros terceros países.

Por otra parte, el Consejo Europeo, en sus conclusiones en los días 1 y 2 de marzo del 2012, instó a que se avanzara en relación con la propuesta de la Comisión de revisión de la Directiva sobre el ahorro, y en sus conclusiones de los días 28 y 29 de junio de 2012 solicitó que se lograra rápidamente un acuerdo sobre las directrices de negociación en relación con los acuerdos de fiscalidad del ahorro con terceros países.

En consonancia con este mandato, el 11 de septiembre y el 11 de octubre de 2012 el Grupo de Alto Nivel debatió las notas de la Presidencia en las que se sugería una manera de avanzar en relación con dichas directrices de negociación, esto es, la posibilidad de nuevas modificaciones del texto del mandato o cualquier otra solución (por ejemplo, declaraciones por parte de algunos Estados miembros a la hora de adoptar el mandato) que permitieran avanzar en este asunto.

El Consejo ECOFIN celebró un debate de orientación el 13 de noviembre⁶. El debate reveló que

⁶http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/134196.pdf

las posiciones seguían sin cambios y que no era posible avanzar en esta fase.

Finalmente, en el ECOFIN de 4 de diciembre, los Ministros aprobaron un informe⁷ sobre el estado de los temas legislativos fiscales para presentarlo en el Consejo Europeo de 13 y 14 de diciembre. Entre los temas, se trata la reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro.

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

La Comisión presentó, el 15 de diciembre de 2011, una Comunicación⁸, una Recomendación⁹ y un documento de trabajo¹⁰ sobre los problemas relacionados con el impuesto sobre sucesiones transfronterizas en la UE.

La Comunicación señala los dos problemas principales en relación con el impuesto sobre sucesiones transfronterizas: 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.

⁷http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/134037.pdf

⁸ 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

⁹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/inheritance/c_2011_8819_en.pdf

¹⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/inheritance/working_paper_en.pdf

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 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.

El Comité Económico y Social Europeo (CESE) emitió su Dictamen¹¹ en septiembre sobre la Comunicación. El CESE valora positivamente la Comunicación, sin embargo considera que la Comisión puede ser más eficaz a la hora de alcanzar los objetivos finales de esta acción, si ésta:

¹¹ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:351:0042:0044:ES:PDF>

- propone y pone en práctica unos mecanismos prácticos que, en un plazo razonable, garanticen una interconexión eficaz de los regímenes fiscales nacionales por lo que se refiere al impuesto de sucesiones, a la vez que anima a los Estados miembros a establecer y aplicar unos mecanismos de deducción de la doble o múltiple imposición fiscal que sean más eficaces y flexibles;
- utiliza los mecanismos legislativos de forma que se elimine realmente la doble o múltiple imposición de las sucesiones de los ciudadanos de la UE; va más allá de las cuestiones de tributación transfronteriza y entra en los efectos potencialmente distorsionadores que resultan de las diferencias en el cómputo de las bases fiscales del impuesto de sucesiones en las diferentes jurisdicciones fiscales nacionales, estableciendo unos principios comunes que sean aplicables en toda la UE sobre la base de una valoración equitativa de los activos netos y protegiendo la continuidad del negocio de la entidad económica;
- promueve activamente unos regímenes fiscales más eficaces, eficientes y respetuosos con el ciudadano, que impongan la menor carga posible a los contribuyentes;
- estudia las cuestiones relativas a la tributación global de las sucesiones transfronterizas que afectan a los ciudadanos de la UE, y
- estudia la posibilidad de simplificar la tributación de las sucesiones con elementos transfronterizos mediante un sistema que establezca una única imposición y en un único lugar en función de la situación del bien.

Un observatorio de la fiscalidad transfronteriza de la UE podría servir de instrumento para poner en práctica las anteriores recomendaciones.

III. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

3.1 Avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consoli-

dada común del impuesto sobre sociedades (BICCCIS)

La Comisión Europea publicó, el 16 de marzo de 2011, una propuesta de Directiva¹² relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCCIS), esto es, un sistema común para calcular la base tributaria de las empresas que operen en la UE. La propuesta pretende reducir considerablemente la carga administrativa, los costes de conformidad y la inseguridad jurídica que afectan actualmente a las empresas de la UE por tener que ajustarse hasta a 27 regímenes nacionales para determinar sus beneficios imponibles.

Por lo tanto, el objetivo de la propuesta es doble: por una parte, establecer en la UE un sistema común de cálculo de la base del impuesto de sociedades, que existiría en paralelo con los sistemas nacionales de los Estados miembros y sería facultativo para las empresas; por otra, permitir la consolidación de los beneficios y pérdidas de los grupos empresariales que hayan optado por participar en el sistema. Los Estados miembros mantendrán plenamente su derecho soberano a fijar sus tipos de impuestos de sociedades.

En el marco del procedimiento legislativo interinstitucional que debe seguir la propuesta de Directiva, el Parlamento Europeo 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 ya que, en principio, la propuesta de la Comisión sólo prevé que funcione como un sistema voluntario.

A lo largo de este semestre, la propuesta de Directiva se ha venido discutiendo en el Grupo de Trabajo de Fiscalidad Directa del Consejo de la UE. Basándose en los trabajos realizados durante las Presidencias húngara, polaca y danesa, la Presidencia chipriota ha organizado tres reuniones en el Grupo de Trabajo.

¹² http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_es.pdf

En el ECOFIN de 4 de diciembre, los Ministros aprobaron un informe¹³ sobre el estado de los temas legislativos fiscales para presentarlo en el Consejo Europeo de 13 y 14 de diciembre. Entre los temas, se recoge la propuesta de Directiva relativa a la BICCS. El informe explica que la Presidencia chipriota ha centrado los debates técnicos en el Grupo de Alto Nivel sobre varios elementos de la propuesta que no se habían debatido durante Presidencias anteriores: por ejemplo, la consolidación, la fórmula de distribución y los procedimientos administrativos, etc. De esta forma, se ha concluido el primer examen técnico de la propuesta.

El informe continúa explicando que, sobre la base de los debates en el Grupo, algunos Estados miembros han manifestado objeciones de fondo sobre la propuesta, mientras que otros tienen reservas concretas. Los debates han mostrado que algunos Estados miembros ven necesaria una orientación para seguir trabajando en el nivel técnico, antes de llegar a una decisión o acuerdo.

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 Directiva¹⁴ el 11 de noviembre de 2011. La Directiva 2003/49/CE¹⁵ 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 dife-

¹³http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/134037.pdf

¹⁴ 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>

¹⁵<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:L57:0049:0054:es:PDF>

rentes 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 establecido 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).

El Comité Económico y Social Europeo emitió su Dictamen¹⁶ sobre esta propuesta el 22 de febrero en el que acoge favorablemente el alcance de la propuesta de Directiva.

¹⁶<http://www.eesc.europa.eu/?i=portal.en.eco-opinions.18042>

Por su parte, el Parlamento Europeo emitió su Resolución legislativa¹⁷ el 11 de septiembre. En ella, propone una serie de enmiendas al texto de la Comisión. En concreto, el Parlamento propone que se mencione la lucha contra el fraude fiscal y la evasión de impuestos, llamando la atención hacia la evasión fiscal a través de instrumentos financieros híbridos y pidiendo a los Estados miembros que velen por una buena cooperación y coordinación entre sus sistemas fiscales para evitar la ausencia de tributación y la evasión fiscal. Igualmente, el Parlamento cree que es necesario garantizar que los pagos de intereses y cánones sean gravados una vez en un Estado miembro y que los beneficios que otorga la Directiva sólo se apliquen cuando el ingreso derivado del pago esté sujeto a impuesto de forma efectiva en el Estado miembro de la sociedad receptora o en aquél donde se encuentra el establecimiento permanente, sin que exista la posibilidad de exención o de sustitución por el pago de otro impuesto.

Además, para garantizar una aplicación fluida y eficaz desde el punto de vista de los gastos de las disposiciones de la Directiva, el Parlamento dice que conviene que las sociedades elaboren sus cuentas anuales, acompañadas de todos los datos fiscales pertinentes, en lenguaje XBRL (eXtensible Business Reporting Language). Asimismo, el texto de la Comisión señala que los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado miembro de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro, y que esté sujeto de forma efectiva al impuesto sobre la renta que se deriva de tales pagos en ese otro Estado miembro. Aquí, el Parlamento propone añadir que para beneficiarse de la exención se debe estar sujeto al impuesto sobre la renta que se deriva de

tales pagos en ese otro Estado miembro a un tipo no inferior al 70 % del tipo legal medio del impuesto de sociedades aplicable en los Estados miembros, sin que exista la posibilidad de exención o de sustitución o reemplazo por el pago de otro impuesto. Los pagos de intereses o de cánones no estarán exentos en el Estado miembro en que se generen, si el pago no está sujeto a impuesto, de conformidad con la legislación fiscal nacional a la que está sujeto el beneficiario efectivo, debido a una cualificación diferente del pago (instrumentos híbridos) o a una cualificación diferente del pagador y del beneficiario (entidades híbridas).

Sobre el establecimiento permanente, añade que solo un establecimiento permanente que haya cumplido con sus obligaciones fiscales será tratado como beneficiario de una exención o un beneficio fiscal. Con respecto a la definición de sociedad asociada, el Parlamento plantea que la participación mínima sea del 25 % en su capital (en vez de 10%). En relación con la transposición de la Directiva, propone que se haga, a más tardar, el 31 de diciembre de 2013. Finalmente, propone que se informe al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el impacto económico de la Directiva a más tardar el 31 de diciembre de 2015, en vez del 31 de diciembre de 2016.

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

4.1 Foro de la UE sobre el IVA

En marzo de 2010 se creó un grupo de expertos empresariales en el buen funcionamiento del IVA en la UE («grupo de expertos empresariales en el IVA») para debatir a nivel de la UE los problemas prácticos derivados de la gestión del sistema del IVA, tal y como se aplica en los Estados miembros, así como las propuestas de posibles soluciones para reducir la carga administrativa.

Por Decisión de la Comisión de julio de 2012, se crea ahora un grupo de expertos denominado «Foro de la UE sobre el IVA», que ha de ser una plataforma estructurada de diálogo con el objetivo sea mejorar la relación entre las empresas y las autoridades tributarias a fin de crear en la UE

¹⁷ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2012-0318+0+DOC+XML+V0//ES>

las condiciones necesarias para el buen funcionamiento del sistema actual del IVA y de reducir con ello los costes y las cargas administrativas. En su seno han de debatirse los problemas prácticos reales derivados de la gestión de ese sistema, así como las propuestas para su posible solución.

El foro debe estar presidido por la Comisión e integrado por las autoridades tributarias de los Estados miembros y por organizaciones que representen a las empresas o a los profesionales del sector fiscal.

Sus funciones serán las siguientes:

- a) crear una plataforma en la que los expertos de las empresas y de las autoridades tributarias nacionales puedan discutir de modo informal los problemas a los que, en un contexto transfronterizo, se estén enfrentando actualmente ambas partes en el ámbito de la gestión del IVA;
- b) debatir las ideas prácticas apuntadas por las autoridades tributarias y por los expertos de las empresas y reflexionar sobre las posibles formas de gestionar con más eficacia, en interés de ambas partes, el sistema actual del IVA —incluida la lucha contra el fraude— a fin de lograr un mejor funcionamiento de dicho sistema;
- c) ayudar a la Comisión a promover aquellas buenas prácticas, incluido el uso de las tecnologías de la información, que puedan conducir a un sistema del IVA más eficiente, seguro, equitativo y rentable en interés de ambas partes;
- d) colaborar, en caso necesario, con otros organismos o comités que tengan competencias en el ámbito del IVA y de la cooperación administrativa fiscal.

En cuanto a su funcionamiento, el Foro estará compuesto por un máximo de 45 miembros: un representante de cada uno de los Estados miembros y los delegados de un máximo de 15 organizaciones que representen al sector empresarial y

a los profesionales del sector fiscal. El Foro estará presidido por un representante de la Comisión.

Decisión de la Comisión de 3 de julio de 2012 por la que se crea el Foro de la UE sobre el IVA (2012/C 198/05):

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:198:0004:0006:ES:PDF>

4.2 Consulta pública sobre tipos reducidos de IVA y eficiencia del sistema

La Comisión Europea ha abierto una consulta pública sobre la legislación existente sobre los tipos reducidos del IVA con la finalidad de recabar datos e información de los interesados para ayudar a la Comisión a desarrollar su planteamiento en este ámbito.

En diciembre de 2011, la Comisión adoptó una Comunicación sobre el futuro del IVA, en la que exponía las principales características que debe reunir el nuevo régimen del IVA, así como las actuaciones prioritarias necesarias para crear un sistema más simple, eficiente y sólido en la UE.

Una de las actuaciones prioritarias identificadas es una revisión de la actual estructura de tipos del IVA, basada en una evaluación de impacto que abarque todos los aspectos y en los siguientes principios rectores:

- Supresión de los tipos reducidos que supongan un obstáculo para el correcto funcionamiento del mercado interior. Los tipos reducidos que en el pasado estaban justificados pueden provocar hoy falseamientos debido a los cambios que entre tanto se han producido en el entorno económico, empresarial y jurídico.
- Supresión de los tipos reducidos aplicados a bienes y servicios cuyo consumo desalienten otras políticas de la UE. Este podría ser el caso, en especial, de los bienes y servicios perjudiciales para el medio ambiente, la salud y el bienestar.

- Los bienes y servicios similares deben estar sujetos al mismo tipo de IVA, y en este contexto es preciso tener presentes los avances tecnológicos, de tal forma que se aborde el problema de la convergencia entre el entorno digital y el físico.

Por el momento, no se ha tomado decisión alguna en cuanto a la posible supresión de los tipos reducidos del IVA o a la ampliación de su ámbito de aplicación.

Según la Comisión, en el supuesto de que, al término del proceso, la supresión de los tipos reducidos se revelara la opción de actuación preferida, ello no supondría automáticamente un aumento de la presión tributaria o del IVA global ni comprometería los objetivos de la política social u otras políticas que constituyen el fundamento de los tipos reducidos aplicados. En efecto, los ingresos adicionales derivados de la supresión de los tipos reducidos podrían utilizarse tanto para conceder un apoyo financiero más selectivo que permita perseguir esos objetivos, como para reducir de manera correspondiente el tipo normal del IVA.

Las normas vigentes del actual marco legislativo comunitario aplicable al IVA son las siguientes:

- Los Estados miembros deben aplicar un tipo normal único del 15 %, como mínimo.
- Los Estados miembros pueden optar por aplicar uno o dos tipos reducidos del 5 %, como mínimo, a una lista restringida de bienes y servicios. Sin embargo, los Estados miembros tienen la facultad de aplicar un tipo reducido a toda una categoría o limitar esta aplicación a una parte (incluso muy pequeña) de la misma.
- Debido a los riesgos de falseamiento del mercado interior, todos los servicios prestados por vía electrónica están actualmente excluidos del ámbito de aplicación de los tipos reducidos del IVA.

Sin embargo, existen numerosas excepciones a estas reglas, como por ejemplo:

- El tipo nulo o los tipos superreducidos: los Estados miembros que los aplicaban a 1 de enero de 1991 pueden seguir haciéndolo (fundamentalmente el Reino Unido e Irlanda).
- Los tipos superreducidos: los Estados miembros que, a 1 de enero de 1993, tuvieron que incrementar su tipo normal más de un 2 % (España y Luxemburgo) pudieron aplicar un tipo reducido inferior al 5 % a las categorías del anexo III de la Directiva del IVA (Directiva 2006/112/CE).
- Los tipos «parking» (o tipos intermedios): los Estados miembros que, a 1 de enero de 1991, aplicaban un tipo reducido a bienes o servicios no recogidos en el anexo III pueden seguir haciéndolo, siempre y cuando el tipo impositivo no sea inferior al 12 % (Bélgica, Irlanda, Luxemburgo, Austria y Portugal).

Otras excepciones están contenidas en artículos específicos de la Directiva del IVA y están abiertas a cualquier Estado miembro, como la posibilidad de aplicar un tipo reducido a las entregas de gas natural, electricidad o calefacción urbana. Los Estados miembros tienen también la posibilidad de aplicar un tipo reducido a la importación de obras de arte, objetos de colección y antigüedades, así como a las entregas de plantas vivas y otros productos de la floricultura y de madera para leña.

En cuanto a la revisión del IVA en la UE, en sus conclusiones de 15 de mayo de 2012, el Consejo indicaba: «El Impuesto sobre el Valor Añadido 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.».

El único cambio legislativo de importancia ocurrido desde 1992 es la introducción de tipos redu-

cidos del IVA para los servicios de gran intensidad de mano de obra. En respuesta a las conclusiones del Consejo Europeo de diciembre de 1998, la Comisión presentó una propuesta en la que autorizaba a los Estados miembros a gravar experimentalmente con tipos reducidos del IVA los servicios de gran intensidad de mano de obra que no estuvieran expuestos a la competencia transfronteriza, a fin de comprobar su incidencia en términos de creación de empleo y lucha contra la economía sumergida. La experiencia comenzó en el año 2000 por un período de tres años y se prorrogó cuatro veces. Finalmente, en 2009, con la adopción de la Directiva 2009/47/CE del Consejo, la aplicación opcional de tipos reducidos del IVA a determinados servicios de gran intensidad de mano de obra prestados a nivel local, entre ellos los prestados por restaurantes, pasó a ser permanente y quedó abierta a todos los Estados miembros.

En el marco de la citada experiencia de los tipos reducidos del IVA aplicados a los servicios de gran intensidad de mano de obra, la información proporcionada por los Estados miembros, unida a la limitación inherente a los métodos analíticos empleados, no permitió demostrar de manera contundente que tales reducciones dieran lugar a la creación de empleo. En lo referente a la lucha contra la economía sumergida, cabe hacer la misma observación. Así pues, en febrero de 2006, con ocasión de las negociaciones sobre el ámbito de aplicación de los tipos reducidos del IVA, el Consejo Europeo pidió a la Comisión que presentara un informe general de evaluación de la incidencia de los tipos reducidos en la creación de empleo, el crecimiento económico y el correcto funcionamiento del mercado interior, basándose en un estudio realizado por un grupo de reflexión económica independiente.

El estudio no reveló ningún producto o servicio concreto en relación con el cual la aplicación de un tipo reducido planteara problemas desde la óptica del mercado único. Sin embargo, el estudio hacía hincapié en que los tipos reducidos del IVA generan importantes costes de cumplimiento para las empresas y las autoridades fiscales.

Las consultas públicas de 2008 y 2010 realizadas por la Comisión hasta el momento no han puesto de manifiesto ningún problema específico para el funcionamiento del mercado único. No obstante, quienes respondieron sí aludieron a la complejidad de la estructura de tipos del IVA y a los costes de cumplimiento que ello entraña.

En lo que respecta a algunas de las categorías de bienes y servicios recogidas en el anexo III de la Directiva del IVA, existen datos suficientes para afirmar que la aplicación optativa de un tipo reducido no provoca falseamiento alguno de la competencia en el mercado único. Este es el caso, como es lógico, de los servicios prestados a nivel local, puesto que se gravan donde se prestan. Ahora bien, de forma más general, y pese a que la cuestión del falseamiento potencial de la competencia se planteó en reiteradas ocasiones en el pasado, ni las dos consultas públicas (la más reciente de ellas en 2011, mediante el Libro Verde sobre el futuro del IVA), ni los dos estudios realizados al respecto han puesto de manifiesto que los tipos reducidos, tal como se aplican en la actualidad, generen anomalías importantes a este respecto.

Sin embargo, los servicios de la Comisión responsables de políticas distintas de la tributaria han participado en el primer ejercicio de evaluación y han señalado algunas **incoherencias entre la aplicación de tipos reducidos del IVA a determinados bienes y servicios y los objetivos perseguidos en su ámbito de actuación**, en particular la política medioambiental y de mitigación del cambio climático.

Dichas incoherencias se refieren sobre todo al suministro de agua y energía y a los servicios prestados en relación con la limpieza viaria, la recogida de basuras y el tratamiento de residuos. En esta consulta, los interesados tienen la oportunidad de exponer de manera concisa sus argumentos a favor o en contra de la supresión o restricción del tipo reducido del IVA en dichos ámbitos.

Cabe señalar que el tipo reducido del IVA aplicado a los servicios de transporte de pasajeros es una cuestión que también ha sido planteada. No

obstante, el problema va mucho más allá del mero tipo impositivo, ya que se plantean interrogantes en relación con el lugar de imposición del transporte internacional de pasajeros, con la exención aplicada a ciertos tipos de servicios de transporte y con el falseamiento de la competencia entre modos de transporte. Por ello, resulta más adecuado abordar conjuntamente todos los aspectos relacionados con el IVA que grava los servicios de transporte de pasajeros. Así pues, el problema del tipo del IVA aplicado a dichos servicios no se plantea en la consulta pública.

La consulta detalla la problemática del IVA en sectores como el agua, la energía, la gestión de residuos, y la vivienda, así como el tratamiento de las publicaciones en línea.

Cabe destacar que, si bien la aplicación de un tipo de reducido de IVA aplicado, por ejemplo, al agua, responde a razones de tipo social, la Comisión se pregunta si ello es compatible con los objetivos de eficiencia en el uso de los recursos. Lo mismo se podría aplicar al ámbito de la energía.

En estos casos, la Comisión se pregunta si los objetivos sociales no podrían alcanzarse mejor a través de políticas sociales nacionales, dirigidas específicamente a los grupos sociales vulnerables. También en el caso de la energía, si la aplicación del tipo normal llevara a los grupos sociales vulnerables a tener que soportar un gasto excesivamente alto por los productos energéticos, esta situación podría corregirse a través de políticas nacionales específicas.

Pueden enviarse contribuciones a la consulta pública hasta el día 4 de enero de 2013. Documento de consulta íntegro:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/vat_rates/consultation_document_es.pdf

4.3 Mecanismo de reacción rápida en caso de fraude del IVA

La Comisión Europea puso encima de la mesa el pasado mes de julio una propuesta de reacción

rápida que permita a los Estados miembros reaccionar con mayor rapidez y eficacia en caso del fraude del IVA.

Concretamente, la propuesta recoge que los Estados miembros puedan aplicar en el plazo de un mes un "mecanismo de autoliquidación" según el cual el beneficiario de bienes o servicios se convierte en el sujeto pasivo del IVA, en sustitución del suministrador. Este sistema permitirá mejorar considerablemente las posibilidades de luchar con eficacia contra los sistemas complejos de fraude, como el llamado fraude "carrusel", y reducir las pérdidas de ingresos irreparables que se producen.

El Comisario responsable de Fiscalidad, Algirdas Šemeta, ha declarado: cuando hablamos de IVA, el tiempo es dinero. Los defraudadores se han vuelto mucho más rápidos y eficaces a la hora de poner en marcha sistemas que permiten sustraer dinero de las arcas públicas. Hay que poner todos los medios para poder anticipar sus movimientos.

Está calculado que el fraude del IVA supone un coste de varios miles de millones de euros anuales para el presupuesto de la UE y de los Estados miembros. Por ejemplo, se calcula que entre junio de 2008 y diciembre de 2009, se perdieron 5.000 millones de EUR por fraude del IVA en el intercambio de cuotas de emisión de gases de efecto invernadero.

Actualmente, si un Estado miembro desea adoptar una acción contra el fraude del IVA que no esté prevista en la legislación comunitaria vigente, está obligado a introducir una demanda oficial de derogación a la UE. La Comisión elaborará entonces una propuesta que someterá al Consejo para su aprobación por unanimidad. Este procedimiento farragoso resulta excesivamente lento para poder luchar contra el fraude con eficacia.

Gracias al mecanismo de reacción rápida propuesto, los Estados miembros no estarán obligados a esperar a que el procedimiento mencionado concluya para poder aplicar las

medidas necesarias. Un procedimiento más ágil les ofrecerá una derogación temporal en el plazo de un mes, derogación que tendrá validez máxima de un año.

4.4 Curso en línea sobre el IVA

La Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea ha desarrollado un curso en línea para aquellos responsables de fiscalidad en los Estados miembros con un interés particular en el IVA. El curso les ofrecerá un buen repaso de la Directiva del IVA (Directiva 2006/112/CE).

El curso tiene una perspectiva general europea y no entra en los detalles y derogaciones a nivel de los Estados miembros.

Más información en la página web del curso de fiscalidad:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/elearning/vat/index_en.htm

V. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

5.1 Impuesto sobre las transacciones financieras

El trabajo llevado a cabo en este campo durante la Presidencia chipriota del segundo semestre de 2012 ha venido marcado por el interés de un numeroso grupo de Estados miembros por iniciar un procedimiento de cooperación reforzada en torno al impuesto.

El marco jurídico de este procedimiento se regula en el artículo 20 del Tratado de la Unión Europea y en los artículos 326 a 334 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Como señalamos en el anterior número de Zergak, las reuniones del Consejo ECOFIN del 22 de junio y del 10 de julio dejaron patente que la propuesta de la Comisión sobre una Directiva del Consejo¹⁸ no concitaría la requerida unanimidad en un plazo razonable. Sin embargo, también fue expresada la voluntad de un nutrido grupo de Es-

tados miembros, encabezados por Alemania y Francia, por establecer la popularmente conocida como "tasa Tobin" en un ámbito territorial más reducido a través de la cooperación reforzada.

A partir del 28 de septiembre de 2012, exactamente un año después de la presentación de la propuesta inicial de la Comisión, Francia y Alemania primero y el resto de países interesados después, enviaron a la Comisión sendas solicitudes de autorización para proceder a una cooperación reforzada en base a la propuesta inicial.

En total once Estados miembros solicitaron la autorización: Francia, Bélgica, Alemania, Austria, Eslovenia, Eslovaquia, Italia, España, Portugal, Grecia y Estonia; superando el mínimo de nueve necesario para que la Comisión formulase una propuesta al Consejo al respecto.

Así, el 23 de octubre de 2012, la Comisión dio luz verde al procedimiento¹⁹ al considerar que la cooperación reforzada permitirá obtener ventajas tangibles de forma inmediata y contribuirá a la mejora del mercado único en su conjunto. Al mismo tiempo, el Comisario Semeta pronunció un discurso²⁰ en el que agradeció la voluntad de los Estados miembros participantes. La propuesta de Decisión del Consejo²¹ presentada debe aprobarse en el Consejo por mayoría cualificada (un apoyo mínimo de 255 votos ponderados que representen al menos 14 Estados) y contar con el consentimiento del Parlamento. Una vez lograda la luz verde de ambas instituciones codecisoras, un acto legislativo sustantivo definirá los parámetros del impuesto, que previsiblemente no modificará los de la propuesta inicial de septiembre de 2011. Este acto deberá ser aprobado de manera unánime por los 11 Estados miembros participantes.

¹⁸ [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)

¹⁹ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1138_es.htm

²⁰ http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-12-757_en.htm

²¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/com_2012_631_en.pdf

El 26 de noviembre de 2012, la Comisión presentó su propuesta de Decisión ante el Grupo de Trabajo sobre Cuestiones Fiscales del ECOFIN. Las únicas Delegaciones que se mostraron reacias a autorizar la cooperación reforzada fueron Reino Unido, Malta y Chequia, aunque ninguna quiso adelantar su voto en el Consejo de Ministros ECOFIN.

El 30 de noviembre de 2012, el Comité de Representantes Permanentes (COREPER) decidió remitir una carta al Parlamento Europeo solicitando su preceptivo consentimiento. La sesión plenaria del Parlamento Europeo del 12 de diciembre de 2012 ha aprobado la resolución que consiente la cooperación reforzada por 533 votos a favor, 91 en contra y 32 abstenciones²².

Entre tanto, el Consejo ECOFIN del 4 de diciembre de 2012, decidió que una vez aprobado en el Parlamento, continuaría trabajando sobre el texto de la autorización a la luz de los comentarios de las Delegaciones.

Propuesta de Decisión del Consejo que autoriza la cooperación reforzada en el ámbito del ITF

La propuesta de Decisión examinada en el Consejo se compone de 15 considerandos y dos artículos y va precedida de un memorando explicativo.

En la misma se afirma que esta cooperación reforzada es coherente con los objetivos de la UE y que refuerza el proceso de integración del mercado interior. Según él, un sistema de ITF común a al menos 11 Estados miembros reducirá la desarmonización de la fiscalidad del sector financiero, lo que acarreará menor falseamiento de la competencia, menores oportunidades de evasión fiscal, mayor transparencia e intercambio de información y un ahorro de costes de cumplimiento para los operadores.

Se argumenta que un sistema común de fiscalidad para el sector financiero, aún para once Es-

²²<http://www.europarl.europa.eu/news/en/pressroom/content/20121207IPR04408/html/Eleven-EU-countries-get-Parliament's-all-clear-for-a-financial-transaction-tax>

tados miembros, es preferible a la fragmentación de 27 sistemas autónomos, y que los operadores se beneficiarán de la simplificación que tal armonización supondrá y de la reducción de riesgos de doble imposición o doble no imposición.

Asimismo, se defiende que los derechos, obligaciones y competencias de los Estados miembros no participantes serán respetados, pudiendo éstos poner en marcha un impuesto nacional semejante al margen del sistema común. Al mismo tiempo, el sistema está abierto a la participación del resto de Estados miembros.

Más información acerca de la propuesta:

http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-799_en.htm

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 Directiva²³ 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.

La Comisión propone que la tributación para cada producto resulte de sumar dos elementos: el componente CO₂ se calculará en euros/t de emisiones de CO₂ y la imposición sobre el consumo

²³ 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>

energético general se calculará en euros/GJ, basándose en el valor calorífico neto de los productos energéticos y la electricidad. Las instalaciones sujetas al ETS (European Trading System - Régimen Comunitario para el Comercio de Derechos de Emisión, RCDE de la UE) de la Directiva 2003/87/CE²⁴ quedan exentas del pago del componente CO2 en el combustible que utilicen.

El Grupo de Trabajo de Fiscalidad Indirecta del Consejo de la UE ha tratado esta propuesta legislativa en sus reuniones bajo presidencias húngara, polaca, danesa y chipriota. En junio y en octubre de 2012, el Consejo Europeo solicitó que se avanzase en los trabajos y el debate sobre la propuesta. La Presidencia chipriota ha presidido cinco reuniones este último semestre aunque no se han producido grandes avances.

La propuesta se abordó en el pasado Consejo ECOFIN de 4 de diciembre. En esta reunión, los Ministros avalaron un informe²⁵ que recoge el estado de la cuestión y presenta propuestas para los futuros trabajos en relación con la Directiva. El informe se basa en los siguientes principios, como punto de partida de futuros debates:

- los niveles de imposición que aplicarán los Estados miembros a los productos energéticos y de la electricidad no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva;
- los niveles mínimos de imposición únicos se han establecido con arreglo a dos componentes de referencia, uno relacionado con la energía y el otro con el CO2;
- los Estados miembros podrán expresar sus niveles nacionales de imposición bien mediante un impuesto único, bien mediante impuestos separados, así como en unidades distintas de las utilizadas para expresar los niveles mínimos de imposición, siempre que se

respeten los niveles mínimos fijados en la Directiva.

Aún cuando la mayoría de los Estados miembros apoya en principio esta estructura de la imposición, son necesarios nuevos debates sobre los niveles mínimos y sobre una serie de cuestiones técnicas si se quiere alcanzar un acuerdo.

El informe sobre el estado de la cuestión también recoge que la Presidencia chipriota ha propuesto unos nuevos niveles mínimos más bajos, basándose en la propuesta de la Comisión pero ajustando el componente relacionado con el CO2. La Presidencia optó por el tipo de 12 €/tCO2 pues el tipo del componente relacionado con el CO2 para calcular en nivel mínimo de imposición es un valor situado entre la propuesta de la Comisión (20 €/tCO2) y el precio actual de los derechos de emisión del RCDE de la UE.

La Presidencia ha propuesto igualmente unos niveles mínimos de imposición más bajos para los biocarburantes y biolíquidos (situando el componente relacionado con el CO2 en 0 €/tCO2 y el componente relacionado con la energía en un nivel sustancialmente más bajo que el del correspondiente combustible fósil) que permitan que los productos de que se trate cumplan con los criterios de sostenibilidad establecidos en el artículo 17 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.

Para evitar solapamientos entre el RCDE de la UE y la Directiva sobre fiscalidad de la energía, la Presidencia propone que los Estados miembros tengan la posibilidad de aplicar tipos menores de imposición a las instalaciones incluidas en dicho RCDE de la UE.

De cara a los futuros trabajos, la Presidencia cree necesario avanzar en los ámbitos siguientes: niveles de los tipos mínimos de imposición de los productos energéticos y eléctricos; imposición de las instalaciones incluidas en el RCDE de la UE; tratamiento fiscal de los biocarburantes y los biolíquidos; tratamiento fiscal del gasóleo comercial;

²⁴<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:275:0032:0046:ES:PDF>

²⁵<http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/12/st16/st16595.es12.pdf>

tratamiento fiscal de los productos energéticos y eléctricos utilizados en la agricultura; períodos transitorios; reducciones de impuestos por debajo de los tipos mínimos; y la relación con otros ámbitos pertinentes de la legislación de la UE.

VII. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

7.1 Lucha contra el fraude y la evasión fiscales

La Comisión Europea ha presentado el 6 de septiembre un plan de acción²⁶ para dar desde la UE una respuesta más efectiva a los problemas de la evasión y la elusión fiscales. El plan establece un paquete completo de medidas que ayudarán a los Estados miembros a proteger sus bases imponibles y a recuperar legítimamente los miles de millones de euros que se les deben.

Asimismo, la Comisión ha adoptado también dos recomendaciones²⁷ que animan a los Estados miembros a tomar medidas rápidas y coordinadas frente a los problemas específicos más acuciantes. La primera Recomendación prevé la adopción en la UE de una posición de fuerza contra los paraísos fiscales. Utilizando criterios comunes, se invita a los Estados miembros a identificar esos paraísos y a introducirlos en unas listas negras nacionales. También se establecen medidas específicas para convencer a los países no miembros de la UE de la necesidad de aplicar las normas de gobernanza que rigen en la Unión.

La segunda Recomendación aborda el tema de la planificación fiscal agresiva. En ella se proponen diferentes vías para corregir los tecnicismos y las lagunas que algunas empresas aprovechan para evitar el pago de lo que equitativamente les corresponde. La Recomendación anima a los Estados miembros a reforzar sus convenios de doble imposición para evitar que puedan dar

como resultado una ausencia total de tributación. Se les anima también a adoptar, para la lucha contra las prácticas abusivas, una norma general común que permita basar los impuestos en las actividades económicas reales y dejar de lado cualquier montaje artificial con el que se pretenda eludirlos.

El plan de acción prevé igualmente la adopción de un código del contribuyente, la creación de un número de identificación fiscal de la UE, la revisión de las disposiciones que establecen para la lucha contra las prácticas abusivas las directivas de la UE más importantes y el establecimiento de unas directrices comunes para rastrear los flujos de dinero.

Por otra parte, con respecto al problema de la competencia fiscal perniciosa, se insta a los Estados miembros a que den un nuevo impulso a los trabajos de elaboración del código de conducta de la UE en materia de fiscalidad de las empresas. En caso de que no logren acordarse y aplicarse de forma puntual y efectiva soluciones que permitan eliminar determinadas discordancias y desajustes, la Comisión presentará, si procede, las propuestas de acción legislativas que sean oportunas. Se recomienda ampliar el ámbito de aplicación de ese código de conducta para que en él se incluyan también regímenes fiscales especiales destinados a los más ricos.

Para garantizar que el plan de acción vaya avanzando, la Comisión creará unos instrumentos de control y unos mecanismos de gestión activos que permitan mantener el ritmo en la lucha contra la evasión y la elusión fiscales. Se establecerá así una nueva plataforma que se encargará de seguir la aplicación que den los Estados miembros a las recomendaciones y de informar de ella.

Tanto el plan de acción como las Recomendaciones se presentarán ahora al ECOFIN y al Parlamento Europeo.

7.2 Programa FISCALIS 2020

“Fiscalis” es un programa de acción plurianual coincidente con la duración del Marco Finan-

²⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_es.pdf

²⁷ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8805_es.pdf
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_es.pdf

ciero (Presupuesto UE) que tiene por objetivo mejorar el funcionamiento de los sistemas de fiscalidad indirecta del mercado interior y la cooperación administrativa. Su razón de ser parte de que los desafíos fiscales de la próxima década, tales como el fraude fiscal y la reducción de la carga administrativa, sólo pueden ser abordados cooperando intensamente de manera transfronteriza.

"Fiscalis 2020" es el cuarto programa de este tipo que, una vez aprobado, entraría en vigor el 1 de enero de 2014, sustituyendo al vigente. Los objetivos del programa se persiguen a través de actividades de formación y capacitación del funcionariado, el desarrollo de sistemas de comunicación e intercambio de información, el intercambio de buenas prácticas, las visitas de trabajo y otras.

La Comisión ha presentado el nuevo programa "Fiscalis 2020" el 29 de agosto de 2012²⁸.

El Grupo de Trabajo de Cuestiones Fiscales ha abordado la nueva propuesta en tres reuniones a lo largo de las que la Presidencia chipriota ha formulado dos propuestas transaccionales que han permitido acercar posiciones. Sin embargo, quedará pendiente el acuerdo en el Consejo para el próximo semestre bajo Presidencia irlandesa, así como el consentimiento del Parlamento Europeo, ya que se trata de un expediente que requiere de la co-decisión.

VIII. PROCEDIMIENTOS

8.1 Procedimientos de infracción (258 TFUE)

La Comisión insta a España a que modifique su régimen discriminatorio del impuesto sobre bienes inmuebles (septiembre)²⁹

La Comisión ha pedido a España que modifique sus disposiciones fiscales aplicables a determinadas ventas de bienes inmuebles. Conforme a la legislación española, la plusvalía de la venta de una

residencia permanente está exenta de impuestos si el importe se utiliza para adquirir otra residencia permanente. Sin embargo, esta disposición se aplica únicamente a los residentes españoles, discriminando así a los no residentes. Las disposiciones son incompatibles con las libertades fundamentales establecidas en los Tratados. La petición adopta la forma de dictamen motivado (segunda etapa del procedimiento de infracción de la UE). Si España no cumple la petición en el plazo de dos meses, la Comisión podría decidir someter el asunto ante el Tribunal de Justicia de la UE.

La Comisión insta a España a que grave con el IVA determinados servicios prestados por los notarios (octubre)³⁰

La Comisión Europea ha pedido a España que grave con el IVA los servicios prestados por los notarios en relación con las transacciones financieras. En la actualidad España aplica una exención a tales servicios, exención que no permiten las normas de la UE sobre el IVA.

La Directiva sobre el IVA prevé una exención en favor de los servicios financieros. Por ejemplo, la concesión de un crédito o la venta de acciones son transacciones exentas del IVA. Por el contrario, la intervención de un notario consiste esencialmente en preparar documentos públicos que dan fe de actos civiles y mercantiles y contratos, garantizando su autenticidad y exactitud. Incluso en el caso de que estos servicios se presten en relación con una transacción financiera, son claramente distintos de la transacción y, por lo tanto, de naturaleza no financiera.

Por consiguiente, se pide a España que modifique su legislación en el plazo de dos meses para alinearla con la de la UE (segunda etapa del procedimiento de infracción). De lo contrario, la Comisión podrá demandar a España ante el Tribunal de Justicia de la UE.

²⁹http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-708_en.htm?locale=en

³⁰http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-794_en.htm

8.2 Resoluciones del Tribunal de Justicia de la UE

Asunto C-269/09 Comisión vs. Reino de España³¹

La Sala Primera del Tribunal de Justicia de la UE ha condenado a España por mantener en el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, una disposición por la que los contribuyentes que trasladan su residencia al extranjero están obligados a incluir cualquier renta no imputada en la base imponible del último ejercicio fiscal en el que hayan sido considerados contribuyentes residentes. La sentencia considera que el citado artículo atenta contra la libertad de circulación y de residencia en la UE porque impide que el contribuyente que traslada su residencia al extranjero se beneficie del diferimiento de la deuda tributaria.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-610/11 sobre incumplimiento de la obligación de recuperar las ayudas de Estado ilegales concedidas a una de las filiales del Grupo Magefesa

La Comisión Europea adoptó, en 1989 y en 1998, en materia de ayudas de Estado, dos decisiones respecto al grupo Magefesa, productor de artículos de menaje de acero inoxidable y pequeños electrodomésticos. El grupo Magefesa estaba formado, en particular, por cuatro sociedades industriales que fabrican artículos de menaje doméstico: Industrias Domésticas, S.A. (Indosa), con domicilio social en el País Vasco; Cubertera del Norte, S.A. (Cunosa), y Manufacturas Gur, S.A. (GURSA), con domicilio social en Cantabria, y Manufacturas Inoxidables Gibraltar, S.A. (MIGSA), con domicilio social en Andalucía.

En primer lugar, mediante la Decisión 91/1 de diciembre de 1989, la Comisión europea declaró ilegales e incompatibles con el mercado interior las ayudas consistentes en:

- avales crediticios por un valor de 1 580 millones de pesetas,

- un crédito de 2 085 millones de pesetas en condiciones diferentes de las de mercado,
- subvenciones no reintegrables por un importe total de 1 095 millones de pesetas,
- y una subvención de intereses valorada en 9 millones de pesetas.

En esa misma Decisión 91/1, se emplazó a las autoridades españolas, en particular, a suprimir los avales crediticios, a transformar el crédito de favor en un crédito normal y a recuperar las subvenciones no reintegrables.

En segundo lugar, mediante la Decisión 1999/509 de 14 de octubre de 1998, la Comisión declaró ilegal e incompatible con el mercado común la ayuda en forma de continuo impago de impuestos y contribuciones de seguridad social de ciertas empresas pertenecientes al grupo Magefesa. De manera más concreta, dicha Decisión declaró ilegal e incompatible con el mercado común el continuo impago de impuestos y contribuciones de seguridad social:

- por parte de Industrias Domésticas, SA (Indosa) y Cunosa, hasta su declaración de quiebra;
- por parte de MIGSA y GURSA, hasta la interrupción de sus actividades;
- y por parte de Indosa, tras su declaración de quiebra y hasta mayo de 1997.

En esa misma Decisión 1999/509, se instó a las autoridades españolas a adoptar las medidas necesarias para recuperar dicha ayuda de los beneficiarios, precisando que los importes recuperados debían incluir los intereses devengados desde la concesión de la ayuda hasta la fecha efectiva de su reembolso.

Además, en ambas Decisiones (tanto en la Decisión 91/1 como en la Decisión 1999/509), se instaba a las autoridades españolas a informar a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la notificación de cada una de dichas Decisiones, de las medidas adoptadas para su ejecución.

³¹<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124995&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=649588>

El 22 de diciembre de 1999, la Comisión interpuso ante el Tribunal de Justicia un recurso que tenía por objeto que se declarara que España había incumplido las obligaciones que le incumbían, al no haber adoptado en el plazo establecido las medidas necesarias para dar cumplimiento a las citadas Decisiones.

Por sentencia de 2 de julio de 2002 (asunto C-499/99³²), el Tribunal de Justicia declaró:

- por un lado, que España había incumplido las obligaciones que le incumbían al no haber adoptado las medidas necesarias para dar cumplimiento a la Decisión 91/1 (no obstante, la sentencia de 2002 no versó sobre el crédito de 2 085 millones de pesetas en condiciones diferentes de las de mercado);
- por otro lado, el Tribunal declaró que España había incumplido las obligaciones que le incumbían al no haber adoptado las medidas necesarias para dar cumplimiento a la Decisión 1999/509 en la medida en que declaró ilegales e incompatibles con el mercado común determinadas ayudas concedidas a las empresas GURSA, MIGSA y Cunosa; por lo que respecta a Indosa, el Tribunal declaró que España únicamente había incumplido sus obligaciones al no haber informado a la Comisión, dentro de los plazos señalados, de las medidas adoptadas para la ejecución de la Decisión 1999/509.

En 2006, España informó a los servicios de la Comisión de las medidas adoptadas en relación con GURSA, MIGSA y Cunosa. A raíz de estas informaciones, la Comisión pudo considerar que las Decisiones 91/1 y 1999/509 habían sido ejecutadas en relación con estas tres compañías ya que cesaron en sus actividades y sus activos fueron vendidos a precio de mercado.

En relación con Indosa, por un lado, por lo que respecta a la Decisión 1999/509, en diciembre de 2009, la Comisión ha interpuesto un nuevo re-

curso (asunto C-529/09), a fin de que se declare que España ha incumplido las obligaciones que le incumben, al no haber adoptado en el plazo establecido las medidas necesarias para dar cumplimiento a la Decisión 1999/509/CE en lo que respecta a Indosa. La sentencia sobre este asunto se dictará el próximo 24 de enero de 2013.

Paralelamente, por otro lado, por lo que respecta a la Decisión 91/1 en lo relativo a Indosa, la Comisión estimó que las medidas adoptadas por España no han resultado en una ejecución inmediata de la sentencia de 2002 y de la Decisión 91/1, ni en una recuperación total e inmediata de la ayuda ilegal e incompatible. En consecuencia, la Comisión introdujo un recurso para que el Tribunal de Justicia condenará a España a pagar a la Comisión una multa coercitiva y una suma a tanto alzado.

Con fecha 11 de diciembre de 2012, el Tribunal de Justicia ha dictado sentencia en el asunto de referencia, recurso de incumplimiento relativo a la falta de adopción de las medidas necesarias para dar cumplimiento a la sentencia del TJUE de 2 de julio de 2002 en el asunto C-499/99 (Magesa), en concreto por la no recuperación de las ayudas ilegales otorgadas a Indosa. La Comisión solicitaba la imposición de una multa coercitiva de 131.136 euros diarios y de una suma a tanto alzado de 14.343 euros por el número de días de persistencia de la infracción transcurridos desde la sentencia de 2002 y la fecha en que se dicte la sentencia en el presente asunto o en la que España ponga fin a la infracción.

El TJUE ha decidido:

- 1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 260 TFUE, apartado 1, al no haber adoptado, en la fecha en que terminó el plazo fijado en el escrito de requerimiento complementario emitido por la Comisión Europea el 18 de marzo de 2010, en aplicación del apartado 2 del referido artículo, todas las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia de 2 de julio de 2002, Comisión/España referida a la re-

³²<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=es&num=C-499/99>

cuperación a cargo de Industrias Domésticas S.A (Indosa), de las ayudas que declaró ilegales e incompatibles con el mercado común la Decisión 91/1/CEE de la comisión, de 20 de diciembre de 1989, relativa a las ayudas concedidas por el Gobierno español y los consejos de gobierno de varias Comunidades Autónomas a Magefesa.

- 2) Condenar al Reino de España a pagar a la Comisión Europea una **multa coercitiva de 50.000 euros por cada día de retraso** en la puesta en práctica de las medidas necesarias para dar cumplimiento a la referida sentencia Comisión/España, a partir de la fecha de pronunciamiento de la presente sentencia y hasta la fecha de ejecución de la misma sentencia.
- 3) Condenar al Reino de España a abonar a la Comisión Europea la **suma a tanto alzado de 20 millones de euros**.
- 4) Condenar en costas al Reino de España.

IX. PUBLICACIONES

9.1 Estudio prospectivo anual sobre el crecimiento³³

El "Annual Growth Survey"³⁴ da inicio al primer semestre europeo de 2013 en lo referente a la coordinación de la política económica. Ésta asegurará, a su vez, la coherencia de las políticas presupuestarias y económicas de los Estados miembros con el Pacto de Estabilidad y Crecimiento y la estrategia Europa 2020. El estudio alimentará las decisiones nacionales en la materia, las cuales quedarán reflejadas en los Programas de Estabilidad y Convergencia y en los Programas Nacionales de Reforma en el mes de abril. Al mismo tiempo, éstos alimentarán las propuestas de Recomendaciones Específicas por país que la Comisión presentará en mayo.

³³ http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/ags2013_en.pdf

³⁴ http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-915_en.htm?locale=FR

El estudio reconoce las reformas llevadas a cabo hasta el momento pero insiste en mantener el impulso reformista. **En el ámbito de la fiscalidad** insiste en los cinco objetivos clave marcados en el estudio del pasado año, a saber:

1. Desplazamiento de la imposición sobre el trabajo hacia la imposición sobre el consumo y la propiedad
2. Bases impositivas más amplias
3. Aumento de la fiscalidad medioambiental
4. Mejora en la recaudación y en el cumplimiento fiscal
5. Supresión de los incentivos fiscales al endeudamiento

Estos cinco objetivos persiguen unas reformas fiscales que promuevan el crecimiento y mejoren la competitividad y equidad de los sistemas tributarios.

Desplazamiento de la carga impositiva hacia el consumo y la propiedad

Estudios económicos demuestran que los impuestos sobre el trabajo o la renta, de personas físicas o jurídicas, resultan más distorsionadores que aquellos que gravan el consumo y el medio ambiente, que son considerados más favorecedores para el crecimiento y para los objetivos y necesidades sociales.

La Comisión recomienda, en particular, limitar la carga tributaria sobre las rentas más bajas, incentivando así el trabajo y el empleo y contribuyendo a un sistema tributario más justo para los más vulnerables.

A pesar del consenso en rebajar este tipo de imposición, la carga continúa siendo alta y los últimos análisis muestran que un tercio de los Estados miembros pueden hacer más esfuerzos en este sentido.

Bases impositivas más amplias

Como alternativa a la subida de tipos, el estudio afirma que reducir las deducciones y exenciones

es una manera más inteligente de incrementar la recaudación. Deducciones, exenciones y otros incentivos y subvenciones fiscales contribuyen a la complejidad e ineficiencia del sistema tributario en perjuicio de empresas y contribuyentes.

En el ámbito de la Unión se está trabajando en una profunda reforma del IVA para que este impuesto sea más simple, eficiente y robusto. Como parte de la reforma, la Comisión evalúa la conveniencia de mantener los tipos reducidos del impuesto. Un estudio demuestra que si se eliminasen todos los tipos reducidos, el tipo impositivo general podría bajarse hasta 7,5 puntos porcentuales sin merma de la recaudación total.

Aumento de la fiscalidad medioambiental

Los llamados impuestos "verdes" sobre el medio ambiente y la energía, habitualmente en forma de impuestos especiales, se consideran los más favorecedores del crecimiento, además de que contribuyen a los objetivos de lucha contra el cambio climático, eficiencia de los recursos y seguridad energética. La Comisión anima a los Estados miembros a que desarrollen la fiscalidad en este área, incluyendo un ajuste de la estructura de los tipos sobre combustibles fósiles o la eliminación los tipos reducidos de IVA para la energía.

A nivel europeo, una nueva Directiva de Fiscalidad de la Energía contribuiría, además de a lo ya señalado, a eliminar el falseamiento de la competencia existente entre combustibles.

Lucha contra el fraude y la evasión fiscal

Los Estados miembros deben asegurar que sus sistemas de control y sanción son lo suficientemente disuasorios. Para ello debe mejorarse la cooperación entre las autoridades tributarias ya que el fraude y la evasión tienen normalmente naturaleza transfronteriza.

Una de las medidas más inmediatas que la Comisión recomienda a los Estados miembros es acordar la revisión de la Directiva del Ahorro y el refuerzo de los acuerdos con Suiza y otros países del entorno.

Eliminación de los incentivos fiscales al endeudamiento y a la inversión inmobiliaria

Los sistemas tributarios de algunos Estados miembros siguen incentivando el endeudamiento de empresas y familias. Muchas empresas de la UE han sido incentivadas a financiarse mediante el endeudamiento en lugar de a través de la emisión de acciones.

El favorable trato fiscal de los préstamos hipotecarios es considerado como uno de los factores que provocaron la inversión inmobiliaria desmesurada que condujo a la burbuja inmobiliaria.

Por tanto, los incentivos al endeudamiento deben reducirse y los que afectan a las empresas y al mercado inmobiliario deben mantenerse bajo control. También deben revisarse los que afectan a las familias a través de la desgravación de préstamos hipotecarios.

Objetivo final: competitividad y equidad de los sistemas tributarios

Como ya se ha señalado, los cinco objetivos re-señados persiguen promover el crecimiento y la mejora de la competitividad y de la justicia fiscal.

Según el estudio, la competitividad fiscal va más allá del tipo impositivo, también son importantes otros factores como el coste y la complejidad que requiere su cumplimiento, la carga administrativa, y la transparencia y estabilidad del sistema. Además, un sistema competitivo debe apoyar la modernización de la economía. El desarrollo de una fiscalidad medioambiental y el desincentivo del endeudamiento contribuyen a este último objetivo.

A nivel europeo, la revisión de la legislación sobre IVA y la propuesta de Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades (BIC-CIS) tienen como objetivo contribuir a la mejora de la competitividad.

En materia de justicia y equidad, los Estados miembros deben poner coto a la evasión y elusión fiscal, eliminar las distorsiones de la compe-

tencia creadas por subsidios fiscales ocultos, tener en cuenta la repercusión social de la fiscalidad, premiar actividades deseables como el trabajo, el emprendizaje o el comportamiento ecológico, y mejorar la coordinación transfronteriza para limitar la no imposición, las carreras de reducción de tipos, así como hacer frente conjuntamente la competencia fiscal desleal de terceros países.

Más información:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_34_en.pdf



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

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (*)

V. LA PRAXIS DE LAS IMPLICACIONES DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EUROPEO EN LA CAPACIDAD NORMATIVA FISCAL DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA.

Una vez analizado el innegable impacto que el proceso de armonización europea produce en el ejercicio de la capacidades fiscales del Territorio Histórico de Bizkaia establecidas en el Concierto Económico, pasamos a analizar los efectos prácticos que dicho proceso ha originado, y origina en la actualidad, en el ejercicio de las competencias fiscales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Sin ánimo de ser exhaustivos vamos a proceder a realizar el presente análisis a través de una serie de ejemplos que ilustran el marco teórico analizado en la primera parte de este estudio.

V.1. Armonización fiscal positiva.

La acción normativa impulsada por la Diputación Foral de Bizkaia destinada a la traslación de las Directivas comunitarias al sistema tributario de Bizkaia, tanto en el ámbito de la imposición indirecta como en el de la imposición directa, cuenta con numerosísimos ejemplos.

En relación a la imposición indirecta, en primer lugar hay que poner de manifiesto que la ausen-

cia de competencia para la regulación de tributos como el IVA, los Impuesto Especiales o el Impuesto sobre las operaciones societarias, obliga a la utilización de un instrumento normativo singular en el ordenamiento jurídico de Bizkaia y específico de la materia tributaria, el Decreto Foral Normativo, que permite a la Diputación Foral de Bizkaia aprobar disposiciones con rango de Norma Foral, que deberán ser posteriormente convalidadas por la Juntas Generales del Territorio Histórico, en el supuesto en el que el sistema tributario de Bizkaia deba ser adaptado obligatoriamente a la regulación establecida en el ámbito estatal.

Tanto la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre Elección, Organización, Régimen y Funcionamiento de las Instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia, en su artículo 11.9, como la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico, en su artículo 8, prevén este instrumento normativo¹, a través del cual se procede a la adaptación del sistema tributario de Bizkaia a las Directivas comunitarias de armonización, en idénticos términos a los que se realiza en el ámbito estatal.

¹ Norma Foral 3/1987; Artículo 11.9. "Además de los supuestos de delegación normativa regulados en los apartados anteriores, la Diputación Foral podrá dictar Decretos Forales Normativos en materia tributaria en el supuesto de que su objeto sea exclusivamente la adaptación de la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuando, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico, deban regir en dicho Territorio Histórico las mismas normas sustantivas y formales que en el

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

En el ámbito del IVA, la considerada por el Tribunal de Justicia europeo como errónea adaptación de la normativa comunitaria, en este caso la Sexta Directiva 77/388/CEE, realizada por el Estado español ha causado importantes perjuicios a la Hacienda Foral de Bizkaia y a sus contribuyentes y ha provocado la necesidad de modificar la normativa reguladora de este impuesto, tal y como hemos mencionado en el apartado 4.2 de este estudio.

Entre los ejemplos mas relevantes, destacamos el relativo al cálculo de la regla de prorata regulada en el artículo 102 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya redacción original fue declarada contraria a Derecho comunitario, mediante la STJCE de 6 de octubre de 2005², por incorrecta adaptación de la regulación del IVA en el Estado español a la Sexta Directiva o la vinculación de la deducibilidad de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad al cumplimiento de ciertos requisitos formales que contemplaba la normativa reguladora del IVA hasta 21 de diciembre de 2000, (artículos 93 y 111 de la citada Norma Foral), que también fue declarada con-

traria a la Sexta Directiva por el Tribunal de Justicia europeo en el asunto Galbafrija.³

En materia de imposición directa, en la que en virtud del Concierto Económico estamos ante tributos concertados de normativa autónoma, las pocas y puntuales Directivas aprobadas en el ámbito comunitario han sido adaptadas al sistema tributario de Bizkaia mediante las oportunas Normas Forales.

Entre otras destaca la Norma Foral 4/1992, de 26 de junio, sobre adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, cuya finalidad fue la incorporación a la normativa vizcaína, por un lado, del régimen de diferimiento de tributación en las rentas puestas de manifiesto en las operaciones de reestructuración empresarial, contenido en la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados Miembros, y por otro, del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de

territorio de régimen común." NFGT: Artículo 8. Decretos Forales Normativos en materia tributaria. "1. La Diputación Foral podrá dictar disposiciones normativas con rango de Norma Foral en materia tributaria denominadas Decretos Forales Normativos en el supuesto de que su objeto sea exclusivamente la adaptación de la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuando, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico deban regir en dicho Territorio Histórico las mismas normas sustantivas y formales que en el territorio de régimen común".

² Asunto C-2004/03. "El Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común de impuesto sobre el valor añadido: base uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones."

³ La Sentencia del TJ de la CE, Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 Galbafrija, SL/AEAT de 21 de marzo de 2000 mantiene: "la normativa nacional del IVA en su art. 111 exige el cumplimiento de dos requisitos a aquellos empresarios o profesionales que pretendan deducir, sin esperar al inicio efectivo de la actividad, las cuotas que hubieran soportado con anterioridad al comienzo de sus actividades: presentar antes de soportar las cuotas la declaración previa al inicio de las actividades e iniciar las actividades dentro del plazo de un año desde la presentación de la declaración indicada. El incumplimiento de estos requisitos se sanciona con un retraso sistemático del ejercicio del derecho a deducir hasta el momento del inicio efectivo, pudiendo incluso perder tal derecho si no se ejercitara en un plazo de cinco años o dicho inicio no se produjera. Tal normativa es contraria a la Sexta Directiva 77/388/CEE porque va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude (el art. 22, apartado 8 de la Directiva faculta a los Estados miembros a establecer con este fin otras obligaciones no previstas en la Directiva) y porque, cuando la Sexta Directiva establece la obligación de los sujetos pasivos de declarar la iniciación, la modificación y el cese de sus actividades no autoriza a los Estados miembros a retrasar el ejercicio del derecho a deducir en caso de que no se hubiera presentado dicha declaración".

Estados Miembros diferentes, contenido en la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio.

Estas Directivas, a su vez, han sufrido modificaciones a lo largo de estos 20 años que también han sido incorporadas al sistema tributario de Bizkaia, siendo una de las más recientes la modificación de la Directiva 90/434, operada por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero, incorporando al ámbito de aplicación de este régimen a las operaciones de traslado del domicilio social de una Sociedad Anónima Europea o de una Cooperativa Anónima Europea. Esta adaptación se ha realizado en Bizkaia mediante la aprobación de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas tributarias.

V.2. Armonización fiscal negativa.

V.2.a) Legislación judicial:

Las obligaciones de no hacer o de remover aquellos obstáculos que vulneren las libertades del TFUE impuestas por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo han obligado en múltiples ocasiones a efectuar modificaciones normativas en la legislación fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia, fundamentalmente en relación a la fiscalidad empresarial.

Uno de los ejemplos más recientes lo tenemos en la modificación del régimen de subcapitalización, regulado en el artículo 22 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, operada por la Norma Foral 2/2004, de 23 de abril, de medidas Tributarias de 2004, mediante la que se establece que la norma de la subcapitalización no es de aplicación cuando la entidad vinculada no residente en territorio español sea residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un territorio calificado como paraíso fiscal.

Con esta modificación, la normativa vizcaína incorpora los criterios de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de diciembre de 2002, recaída en el asunto C-

324/00 (Lankhorns-Hohorst GmbH Vs Finanzant Steinfurt), en el que se analizó la norma de subcapitalización alemana, similar a la del Territorio Histórico de Bizkaia. En dicha Sentencia, el Tribunal concluye que una norma de subcapitalización como la alemana hace menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento por parte de sociedades domiciliadas en otros Estados Miembros, las cuales, en consecuencia, podrían renunciar a la adquisición, la creación o el mantenimiento de una filial en el Estado Miembro que adopte dicha disposición. En consecuencia, el Tribunal resuelve que tal norma de subcapitalización se opone a la libertad comunitaria de establecimiento. El Tribunal recuerda que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados Miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario y, en particular, deben abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad.

En la actualidad tenemos otro procedimiento en curso ante el Tribunal de Luxemburgo como consecuencia de la demanda interpuesta por la Comisión Europea ante el Tribunal de Luxemburgo contra el Reino de España por vulneración de la libertad de establecimiento recogida en el artículo 49 TFUE.

Se trata del asunto C-64/11⁴, en él la Comisión entiende que la regulación española de la tributación de salida en el Impuesto sobre Sociedades o exit tax⁵ es contrario a la libertad de establecimiento del TFUE, ya que hace pagar a las empresas el Impuesto sobre Sociedades sobre las plusvalías tácitas que tienen en su balance si trasladan su domicilio a otro Estado Miembro, mientras que dichas plusvalías tácitas no tienen consecuencias fiscales inmediatas si el traslado se produce dentro del territorio del Estado español.

⁴<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2011:113:0008:0009:ES:PDF>

⁵ Esta regulación es idéntica en la legislación estatal del Impuesto sobre Sociedades (objeto de la demanda) y en la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia.

Casi con toda probabilidad el Tribunal de Justicia europeo dará la razón a la Comisión Europea por lo que el artículo 17.1 de la Norma Foral 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades, que regula el exit tax en idénticas condiciones que la normativa estatal, deberá ser modificado por las Juntas Generales a instancias de la Diputación Foral de Bizkaia para adecuarse al fallo de la sentencia.

V.2.b) Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas:

Como hemos comentado en el apartado 4.3 anterior, entre las 66 medidas fiscales que se identificaron como potencialmente perniciosas en el Informe final del Grupo Primarolo, presentado en noviembre de 1999, se incluyó el Régimen especial de los Centros de coordinación, dirección y financieros regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos.

En la redacción original de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, aprobada en 1996, el Capítulo III del Título VIII estaba dedicado a la regulación de este régimen, siguiendo el modelo belga de los centros de coordinación que procedía de 1982.

Su calificación como regímenes fiscales potencialmente perjudiciales desde el punto de vista comunitario provocó su inclusión entre las medidas a derogar necesariamente por el Territorio Histórico de Bizkaia en el Acuerdo de Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, conocido como "paz fiscal", y sobre el que nos extenderemos en el apartado 6.2.a) del presente estudio al analizar la armonización fiscal en el ámbito interno (Estado-País Vasco).

En Bizkaia dicha derogación se efectuó mediante la Norma Foral 4/2002, de 30 de abril, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, con efectos desde el 5 de abril de 2000.

V.2.c) La política de ayudas de estado:

Hemos analizado desde el marco teórico la utilización por parte de la Comisión Europea de la política de ayudas de estado como elemento de armonización negativo, es decir, su control sobre la soberanía fiscal de los Estados Miembros con la finalidad de que en ejercicio de la misma no se favorezca a determinadas empresas o producciones produciendo un falseamiento de la competencia en el mercado de la unión.

No obstante, aunque en muy contadas ocasiones, la política de ayudas de estado también ha sido utilizada por parte de la Comisión Europea como elemento de armonización positiva y ha sido la base en la que se han asentado los cimientos de la aprobación de regímenes tributarios armonizados en la mayor parte de los Estados Miembros, debido a que a pesar de tratarse de ayudas de estado la Comisión Europea ha considerado su compatibilidad con el TFUE, tal y como permite su artículo 107.3, en aras al interés común de la Unión.

Limitando la capacidad normativa del Territorio Histórico de Bizkaia, como ejemplo de armonización negativa, podemos destacar la calificación de la deducción por actividades de exportación, regulada en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, como ayuda de estado incompatible, que originó en 2007 la consiguiente obligación para la Diputación Foral de Bizkaia de aprobar un proyecto de Norma Foral para su tramitación en Juntas Generales con el objeto de derogar dicha deducción.

La Decisión de la Comisión Europea de 22 de marzo de 2006, en relación a la Ayuda de Estado nº E 22/2004-España, consideró que la deducción por actividades de exportación, establecida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Sociedades estatal, regulada en los mismos términos que la contenida en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia, constituía una ayuda de estado pues libera a sus beneficiarios de cargas fiscales que normalmente soportarían

en el ejercicio de su actividad económica y dicha liberación les posiciona en una situación privilegiada dentro del mercado único, falseando de este modo la libre competencia. A los efectos de su derogación, la Comisión Europea realizó a España una Recomendación de medidas apropiadas consistente en la eliminación gradual de la deducción en un plazo comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 1 de enero de 2011.

En ejecución de dicha Decisión y de la Recomendación de medidas apropiadas, las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas forales de carácter tributario, estableciendo un régimen transitorio de desaparición de la deducción que culminó con su completa eliminación para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011.

Como uno de los pocos ejemplos que existen de armonización fiscal positiva impulsada por la Comisión Europea a través de la política de ayudas de estado, encontramos el régimen de tributación por tonelaje o Tonnage Tax⁶, tal y como se conoce en el argot comunitario, que fue introducido en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, como régimen especial de las empresas de transporte marítimo, mediante la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, que dio nueva redacción al Capítulo III de la Norma Foral del impuesto, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2003.

El Tonnage Tax es en la actualidad un régimen de ayuda de estado regulado en la mayor parte de los Estados Miembros con intereses en el sector del transporte marítimo, claramente respaldado desde instancias comunitarias por haber demostrado ser de gran efectividad para lograr detener el declive estructural de la flota comunitaria

⁶ MARTINEZ BARBARA, G "La tributación por tonelaje: esa rara avis del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia tan común en la UE". *Forum Fiscal Bizkaia*, 2010.

como consecuencia de la fuerte competencia internacional, objetivo prioritario para los intereses de la Unión Europea⁷.

El régimen de ayuda fue formalmente notificado por la Diputación de Bizkaia a la Comisión Europea el 15 de Julio de 2002 y fue aprobado el 5 de febrero de 2003 (Ayuda estatal N 572/2002), siendo la primera ayuda de estado fiscal de los sistemas tributarios vascos notificada y autorizada por la Comisión Europea.

V.3. Participación de representantes de la Diputación Foral de Bizkaia en los grupos de trabajo del Consejo ECOFIN.

La participación de las Instituciones del País Vasco en los foros comunitarios donde se preparan y debaten los proyectos normativos, que pueden tener incidencia sobre las facultades reconocidas por el Concierto Económico a los Territorios Históricos, ha sido uno de los asuntos más polémicos, con mayores connotaciones políticas y de mayor proyección mediática de los relacionados con el régimen de Concierto⁸.

Debemos recordar que, en el año 2001, éste fue uno de los motivos principales de desencuentro entre el Estado y el País Vasco a la hora de llegar a un acuerdo sobre el nuevo Concierto: garantizar la presencia de Euskadi en los foros internacionales fue, aparentemente, un escollo insalvable en la negociación que originó una prorroga unilateral del Concierto por parte del Estado y una aprobación tardía en mayo del 2002 del Concierto vigente en la actualidad.

Este principio de colaboración, que deja en manos del Estado la determinación de los cauces y mecanismos de colaboración en el ámbito internacional, se introdujo en el Concierto de 1981

⁷ *Directrices comunitarias sobre ayudas de estado al transporte marítimo (DO C 205 de 03.07.97) y Directrices comunitarias sobre ayudas al transporte marítimo. Comunicación C13/3 de 17 de enero de 2004.*

⁸ *Un extenso e interesante estudio de esta materia se desarrolla en la obra "Crisis y Renovación" de Enrique LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, Ad Concordiam 2003.*

en el proceso de concertación de 1997 y, en la medida en que la internacionalización de las relaciones económicas va en aumento y que la armonización fiscal en el ámbito europeo es una realidad de evolución lenta pero constante, adquiere cada vez una mayor relevancia.

Esta participación ya se recogía expresamente en el artículo 5.Tres del Concierto de 1981 al establecer que "El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico"; cuestión distinta es que la puesta en funcionamiento de dichos mecanismos por parte del Estado no fuese arbitrada y que ello propiciara la posición de los negociadores vascos ante el nuevo Concierto de 2002. De hecho, el artículo 4.Dos del vigente Concierto reproduce de forma literal lo dispuesto en el Concierto anterior y, por ello, hemos estimado siempre que no estamos ante un problema jurídico sino de voluntad política por parte del Estado a la hora de arbitrar dichos mecanismos de participación. Como veremos a continuación el tiempo nos ha dado la razón.

No hay que negar la evidencia de que siendo los Territorios Históricos del País Vasco soberanos en materia tributaria se torna imprescindible su presencia, a través de los cauces que se acuerde o que se estimen oportunos, en aquellos foros bien de ámbito comunitario o de ámbito internacional en los que se traten cuestiones o materias que incidan en el contenido del Concierto Económico, fundamentalmente en aquellos en los que se traten cuestiones de fiscalidad directa.

En cualquier caso, el País Vasco no demandó nada en el proceso negociador del Concierto de 2000 de lo que el Estado no fuera consciente o sobre lo que existiesen obstáculos jurídicos para su puesta en marcha.

Por una parte, no hay obstáculo constitucional, estatutario o derivado del Concierto que impida la presencia de representantes de los Territorios Históricos, junto con representantes estatales, en las negociaciones tendentes a la adopción de

medidas sobre armonización fiscal o sobre aproximación de legislaciones en el ámbito de la Unión Europea; por otra, la posibilidad de dicha presencia es usual en Estados de estructura federal como Alemania, donde representantes de los Länder participan en cuestiones de su interés junto a los representantes federales.

Tal y como ya puse de manifiesto con ocasión de la aprobación del Concierto Económico en 2002⁹, existían a mi entender, dos vías para hacer efectiva dicha participación. Nueve años después, ha sido la segunda de ellas, que ya en aquél momento consideramos más apropiada, la que ha sido utilizada para hacer efectiva, a partir de abril de 2011, la participación de representantes del País Vasco en algunos de los grupos de trabajo del ECOFIN, en los que se tratan cuestiones relacionadas con las competencias fiscales de los Territorios Históricos.

Así en el acuerdo de apoyo a los Presupuestos Generales del Estado para 2011 alcanzado por el EAJ-PNV y el PSOE, como hemos comentado el componente político de esta cuestión es innegable, se contempló expresamente la puesta en marcha de esta cuestión. Como consecuencia de dicho acuerdo político, la Comisión Mixta de Concierto aprobó en reunión celebrada en noviembre de 2010¹⁰ un Acuerdo por el que el gobierno español se comprometía a que representantes del País Vasco participen directamente, integrando la delegación del Estado español, en los siguientes grupos de trabajo del ECOFIN: D4- Cuestiones tributarias, D5- Código de Conducta y D-8 Lucha contra el fraude, en los cuales el representante del Estado será el que manifieste la posición española, sin perjuicio de la participación vasca en la formación de la misma.

Como consecuencia de lo anterior, la Diputación Foral de Bizkaia fue nombrada por acuerdo del

⁹ MARTINEZ BARBARA, G. "Del nuevo Concierto Económico y de sus normas generales". *Forum Fiscal de Bizkaia*. Marzo 2003.

¹⁰ Ver Acta de la Comisión Mixta del Concierto Económico 2/2010, de 22 de noviembre.

Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi para representar al País Vasco en las reuniones del grupo de trabajo D5-Código de Conducta, cuya virtualidad como instrumento de armonización fiscal ya ha sido analizada. Asimismo, las otras dos Diputaciones Forales han delegado su representación en la Hacienda Foral de Bizkaia en uno de los grupos de Fiscalidad Directa (D4) mas relevantes de la actualidad, que es aquél en el que se esta analizando la propuesta de Directiva realizada por la Comisión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCS)¹¹ Por ello, desde abril de 2011, personal técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia asiste a dichos grupos de trabajo en representación del País Vasco.

VI. EL PRINCIPIO DE ARMONIZACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO COMO PRINCIPIO INSPIRADOR DE LAS RELACIONES TRIBUTARIAS ENTRE EL ESTADO Y EL PAÍS VASCO.

Tal y como hemos analizado al ver el marco jurídico de la capacidad normativa de los Territorios Históricos en materia fiscal, el principio de armonización está configurado como uno de los principios generales inspiradores de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos de procedencia estatutaria, artículo 41.2 a) EAPV, enunciado en el artículo 2 del Concierto Económico, que posteriormente es concretado en una serie de reglas de armonización que los Territorios históricos deben de tener en cuenta en la elaboración de la normativa tributaria.

La propia existencia de reglas de armonización y la constatación de su necesidad supone el reconocimiento de la concurrencia de varios sistemas generales que coexisten en el Estado español, cuya armonía viene exigida por la necesidad de garantizar la unidad de mercado dentro del Estado, sin que, como tiene ampliamente reconocido la jurisprudencia, ello implique una intención

uniformizadora que sería contraria precisamente a la propia existencia de regímenes diversos reconocida estatutaria y constitucionalmente. Ejemplo paradigmático de la asunción de dicha doctrina la constituye la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 1991 que, en su fundamento jurídico 3º, señala:

“No puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado a mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría, como dice la Sentencia apelada, convertir al legislador fiscal en mero amanuense — mejor en un mero copista, decimos nosotros— con lo que la autonomía proclamada, desaparece, y se incumple al permiso concedido en el artículo 41-2 citado que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de «establecerlo» y de «regularlo» lo que es distinto del mero «mantenimiento» e implica, desde luego innovación (establecer) o modificación (regular).”

Asimismo, entendemos, junto con parte de la doctrina¹², que en el Concierto además se establece una obligación de armonización mucho mas intensa, en realidad una obligación de uniformización, que la contenida en el artículo 3 del Concierto Económico, que es la derivada de la diferenciación entre tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común. Así, en el caso de estos últimos, la armonización impuesta por el Concierto es, en realidad, una homogeneización total con la normativa estatal en tanto en cuanto los Territorios Históricos han de aplicar las mismas reglas vigentes en cada momento en territorio común, negando el poder normativo material o el poder de innovación a los Territorios Históricos y reduciendo sus facultades normativas a una exclusiva perspectiva formal, en la medida en que las Normas Forales y los Decretos Forales se limitan a transponer la normativa estatal.

En consecuencia, si depuramos el concepto de armonización como principio limitador de la ca-

¹¹ COM(2011) 121 final de 16 de marzo de 2011. Propuesta de Directiva al Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

¹² DE LA HUCHA CELADOR, F. “El Régimen Jurídico del Concierto Económico” Ad Concordiam 2006

pacidad normativa de los Territorios Históricos, dicho concepto sólo tiene sentido en relación con los tributos concertados de normativa autónoma, ya que es imposible que un impuesto concertado de normativa común pueda vulnerar cualesquiera de los cuatro principios armonizadores que impone el artículo 3 del Concierto Económico.

Al analizar los antecedentes normativos del artículo 3 del vigente Concierto Económico¹³, observaremos que el artículo 4 del Concierto de 1981, dedicado a la armonización fiscal, en su primera redacción, contenía 12 reglas armonizadoras¹⁴, la mayoría de las cuales no eran tales sino que

¹³ El artículo 3 del vigente Concierto Económico dispone:

"Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo."

¹⁴ La redacción del artículo 4 del CE de 1981 señalaba: "Artículo 4. Armonización fiscal.

El Sistema Tributario de los Territorios Históricos respetará las siguientes normas de armonización fiscal:

Primera. Se aplicarán la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la presente Ley.

Segunda. No se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión.

Tercera. Se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común.

Cuarta. Se adoptarán, respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana, idéntica definición del hecho imponible y los mismos criterios valorativos de los bienes de tal naturaleza que los

constituían auténticas limitaciones a la capacidad normativa de los Territorios Históricos.

Fue la reforma del Concierto Económico operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, la que redujo las reglas de armonización fiscal a las cuatro que están en vigor en la actualidad y la que produjo que éstas vinculen directamente a los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria y dejen de estar configuradas como normas armonizadoras con una vinculación más genérica que recaía sobre los sistemas tributarios del País Vasco.

establecidos por el Estado. A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que se creen en el Ministerio de Hacienda para el establecimiento de dichos criterios. Asimismo, se utilizará, a efectos fiscales, la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios y profesionales que en territorio común.

Quinta. Se aplicarán normas tributarias iguales a las del Estado, a las operaciones bancarias y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas.

Sexta. Se someterán a igual tributación que en territorio común los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades.

Séptima. No se concederán amnistías tributarias, cualquiera que sea su denominación, salvo que previamente se establezcan con carácter general mediante Ley votada en Cortes Generales.

Octava. No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos.

Novena. Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios.

Diez. Se adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en los Territorios Históricos 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.

Once. Las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Al dictar sus normas fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general.

Doce. La aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común."

VI.1. Las reglas de armonización contenidas en el artículo 3 del Concierto Económico.

Como nota previa y común a su análisis destacamos que estos principios armonizadores debido a su formulación general han suscitado gran parte de las controversias relacionadas con la normativa tributaria de los Territorios Históricos, en el sentido de que en no pocas ocasiones se ha cuestionado el respeto de los mismos por parte de ésta. En consecuencia, han sido los Tribunales los que les han ido dando forma y les han dotado de contenido al tener que resolver sobre su vulneración por medidas tributarias concretas.

En este sentido, el Tribunal Supremo examinando el principio general de armonización de ordenamientos declara que: "...en los tributos concertados de normativa autónoma es necesario ponderar con sumo cuidado las limitaciones que puedan tener su origen en el artículo 4º (actual 3º) del Concierto Económico"¹⁵. De esta manera, establece la necesidad de ser cautelosos al imponer limitaciones a la capacidad normativa de los Territorios Históricos, acudiendo al obligado respeto a la misma a la hora de aplicar las normas armonizadoras.

Por su parte el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha establecido que: "Las reglas armonizadoras del artículo 4 (actual 3) contribuyen a señalar o a hacer explícitas algunas de las facultades de los Territorios Históricos, a través de la técnica legislativa de indicar cuando su ejercicio se entiende no armonizado con el sistema tributario común."¹⁶

El principio de armonización fiscal descansa en las cuatro reglas que pasamos a analizar, no teniendo todas ellas la misma relevancia a efectos armonizadores. Así, mientras la regla contenida en la letra a) persigue un efecto armonizador a nivel conceptual y de principios generales de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y la contenida en la letra c) persigue un objetivo de

armonización de la información con fines estadísticos, son las reglas previstas en las letras c) y d) del artículo 3 las que pueden llegar a constituir verdaderas limitaciones de la capacidad normativa de los Territorios Históricos.

VI.1.a) Adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos:

La primera regla de armonización establece que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto Económico. Su formulación en estos términos procede de la modificación del Concierto de 1981, operada por la Ley 38/1997.

Así, la primera redacción de este principio de armonización en el Concierto de 1981 limitaba en mayor medida la capacidad normativa de los Territorios Históricos al establecer que eran de aplicación, y no una mera adecuación a la misma, la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollaban como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se opusiera a lo específicamente establecido en el Concierto Económico.

Tengamos en cuenta que esto suponía la aplicación de la sistemática, terminología y conceptos, tanto de los principios jurídicos tributarios básicos y comunes a todos los tributos contenidos en el sistema tributario estatal, como de toda la regulación que, en desarrollo de la Ley General Tributaria, determinaba los procedimientos de gestión, inspección, revisión y recaudación.

Este principio armonizador se veía incluso reforzado por el contenido de la Sección 9ª del Capítulo I del Concierto de 1981, en cuyo artículo 35 se establecía que las Instituciones de los Territorios Históricos del País Vasco aplicarían la normativa sancionadora común, prevista en la Ley General Tributaria, a las infracciones cometidas en tributos de su competencia.

¹⁵ STS de 12 de setiembre de 1996.

¹⁶ STS de 24 de julio de 1998.

Formulado en estos términos, nos encontrábamos ante un principio que más que armonizador era altamente limitativo de la competencia de las Instituciones de los Territorios Históricos para establecer y regular su régimen tributario y para determinar cómo gestionan, recaudan e inspeccionan los tributos integrantes de sus sistemas tributarios.

A pesar de una redacción aparentemente tan restrictiva, fijémonos en la interpretación que tanto los tribunales ordinarios como el Tribunal Constitucional han hecho de la capacidad de los Territorios Históricos para regular sus procedimientos tributarios: "Las Haciendas Forales son plenamente competentes para regular los aplazamientos de las deudas tributarias, sin contradicción alguna con la previsión del artículo 4.1 del Concierto Económico, que no supone una obligación para las Haciendas Forales de regular la gestión y recaudación de los tributos de forma idéntica a las previsiones de la Ley General Tributaria, al contrario, tienen perfecta autonomía en esta materia, si bien la Ley General Tributaria será el hilo conductor para su sistemática y concepción."¹⁷

Tanto en la redacción originaria de esta regla de armonización como en la vigente, de nuevo nos encontramos ante elementos de contenido indefinido (terminología y conceptos), sin embargo cabe concluir que la jurisprudencia en relación a este principio hace una interpretación estricta del mismo determinando un ámbito restrictivo para su aplicación y hasta el momento los Tribunales nunca han declarado la vulneración del principio de armonización por la normativa tributaria de los Territorios Históricos en virtud del incumplimiento de la presente regla¹⁸.

VI.1.b) Mantenimiento de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado:

Dicen los expertos en materia económica que la expresión "presión fiscal" es normalmente utilizada como indicativo del esfuerzo económico a que son sometidos los ciudadanos por parte de los poderes públicos por la vía de la recaudación, bien a través del pago de tributos o bien de otro tipo de contribuciones, entre las que destacan la seguridad social y el desempleo. Y que además este esfuerzo económico puede venir originado por dos grandes grupos de factores de distinta naturaleza: el conjunto de las normas que integran los sistemas tributarios y la gestión y la aplicación de dichos sistemas¹⁹.

Por ello, hay algo que llama la atención en la formulación actual de este principio armonizador y es que solamente afecta a la elaboración de la normativa tributaria olvidándose del otro gran grupo de factores, que influye directamente en la configuración de la "presión fiscal efectiva" y que escapan del control de legislador puesto que se residencian en la actividad de aplicación de los tributos (gestión, recaudación, lucha contra el fraude fiscal...). De tal manera que nos podríamos encontrar ante la paradoja de que idénticas regulaciones tributarias produzcan presiones fiscales no equivalentes y, viceversa, que regulaciones tributarias normativamente dispares condujesen a presiones fiscales equivalentes.

En éste mi desconocimiento de la materia económica y sus metodologías y a simple vista, la redacción de este principio en el Concierto Económico entre 1981 y 1997 me parecía mas coherente con el fin perseguido, aunque extendiese su aplicabilidad a todo el sistema tributario y por ello fuese mas limitativa, ya que se establecía como una norma de armonización a respetar por "el sistema tributario de los Territorios Históricos" y cuyo cumplimiento debía derivarse de la

¹⁷ STSJVP de 18 de mayo de 1994 y STC de 21 de octubre de 1993.

¹⁸ STSJVP de 31 de diciembre de 1998

¹⁹ Para profundizar en esta materia véase, "Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico" Parte B. Instituto Europeo de Administración Pública: Fundación BBV 1997.

aplicación de todo el contenido del Concierto Económico.

Sin embargo, la realidad es que el principio está invocado como un principio a respetar por la normativa tributaria con lo que sus efectos sobre la presión fiscal efectiva global, término económico, pueden ser relevantes pero no necesariamente exclusivos ni decisivos.

En cualquier caso, la remisión que el Concierto Económico realiza al concepto económico "presión fiscal efectiva global equivalente" presenta a juicio de los expertos económicos importantes ambigüedades en el texto del Concierto, tanto en relación a cuáles deben ser sus parámetros de medición, como a qué intensidad en las diferencias de presión fiscal resultan ser equivalentes²⁰.

En relación con el cambio de adjetivos calificativos del término "presión fiscal" que se produjo en la concertación de 1997, que paso de "efectiva global inferior" a "efectiva global equivalente", aunque reconocemos que el principio constitucional de igualdad se respeta en mayor medida impidiendo tanto desigualdades por exceso como por defecto, nos encontramos ante un término de difícil definición. Claro está que tal vez sea el único adecuado, teniendo en cuenta que en ningún caso se podría pretender una presión fiscal efectiva global "idéntica", cuando estamos hablando de normativa tributaria emanada de potestades tributarias diferentes y que del cumplimiento del principio de armonización tal vez sea resultado lógico la "equivalencia".

En cualquier caso, las diferentes interpretaciones de este concepto están garantizadas y así lo han puesto de manifiesto los innumerables recursos interpuestos contra la normativa tributaria, fundamentalmente la relativa a incentivos fiscales a la inversión, de los Territorios Históricos invocando la vulneración de este principio.

Centrémonos en el adjetivo "global", ya que va a ser éste el que aporte en gran medida la pauta en la medición y aplicación de este principio. Así, la jurisprudencia establece que el hecho de que en unos impuestos determinados se concedan bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en Territorio Común.

En este sentido, los tribunales entienden que la amplitud y la indefinición con que está redactado este concepto jurídico y económico indeterminado propicia múltiples interpretaciones, y que se torna fundamental el análisis de su adjetivo global que nos indica que la presión fiscal efectiva a tener en cuenta es la producida por todo el sistema tributario, no por uno solo o por varios de sus tributos y, que en la mayoría de los supuestos las diferencias normativas analizadas solamente originarían, en caso de que se aportasen suficientes datos económicos para que fuese demostrada, una presión efectiva parcial inferior o no equivalente. Asimismo, señala la jurisprudencia que el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas, que establece el principio de presión fiscal efectiva global equivalente, no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos aislados en relación con un solo tributo de los que integran el sistema²¹.

Concluyen los tribunales señalando como única vía interpretativa para la medición de la presión fiscal efectiva global la de comparar el conjunto de tributos, referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal.

Sin embargo esta tesis jurisprudencial pacífica y constantemente invocada por nuestros tribunales sufrió un quiebro, cuestionado por la doctrina debido a su fondo argumental, como consecuencia de los fallos del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 1998 y de 13 y 22 de octubre de 1998.

²⁰ ZUBIRI, I. "El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea". *Círculo de empresarios vascos*. 2000

²¹ STS de 17 de mayo de 1999, STS de 7 de febrero de 1998 y STS de 3 de mayo de 2001.

En ellos, obviando la tesis jurisprudencial expuesta, se declaró que las medidas de apoyo a la inversión, establecidas en 1988 en los sistemas tributarios de los tres Territorios Históricos, produjeron una presión fiscal efectiva global inferior a la del Territorio Común, acudiendo a argumentos de Derecho Comunitario y desviándose de los argumentos basados en derecho interno, que interpretan este principio en el sentido comentado y que permiten la existencia de diferencias en la presión global.

La traslación mimética de las reglas comunitarias a un ámbito que se rige por principios análogos pero no idénticos es el origen de este cambio jurisprudencial, en el cual el Tribunal Supremo, tras la Decisión 93/337/CEE, que declaró que dichos incentivos fiscales vulneraban las libertades básicas de libre circulación y establecimiento y las normas sobre libre competencia empresarial del Derecho Comunitario, entendió que dicha vulneración tenía que lesionar necesariamente los principios que con análogo fin y similar formulación establece el Concierto Económico. Y para que la infracción se pudiera hacer patente el Tribunal Supremo se vio en la tesitura de separarse de su doctrina sobre el significado del principio relativo a la presión efectiva global y consideró suficiente atender a las variaciones realizadas por las Normas Forales en un impuesto concreto en lugar de hacerlo con respecto al conjunto del sistema tributario.

VI.1.c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos:

Esta tercera regla de armonización con la redacción vigente desde 1997 tiene su origen en las reglas segunda y once del artículo cuatro dedicado a la armonización en el Concierto de 1981. En ella se condensan una serie de principios constitucionales que afectan a la unidad de mercado, la libre competencia y la igualdad en materia tributaria y tienen gran similitud con los recogidos en los artículos 38, 138.2 y 139.2 de la

Constitución española puestos en relación con el artículo 31.1 de la misma.

A pesar de que este principio recuerda en su formulación a los principios de Derecho Comunitario recogidos en el Título III del Tratado de Roma que garantizan la libre circulación de personas, derechos y capitales y el derecho de establecimiento dentro de la Unión Europea, este principio es solamente de aplicación en el ámbito del ordenamiento constitucional interno y no en el del ordenamiento jurídico comunitario, en el que desempeñan un rol diferente.

Son numerosos los conflictos que han llegado a los tribunales poniendo en cuestión el respeto a este principio de armonización por parte de ciertas medidas tributarias de los Territorios Históricos, especialmente en lo que a la tributación de las empresas se refiere. A ello han contribuido de manera decisiva las Comunidades Autónomas limítrofes, en especial La Rioja, que han sido muy beligerantes con el denominado "efecto frontera". Y los tribunales lo han tenido que interpretar en relación con la potestad normativa originaria de los Territorios Históricos o de Navarra sino también en relación a la potestad normativa cedida a las Comunidades Autónomas ya que la LOFCA establece un principio armonizador de contenido similar al que estamos analizando.

Es por ello que contamos con numerosos pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal Constitucional en esta materia, que sientan las bases de la línea jurisprudencial elaborada por los tribunales ordinarios y que son reiteradamente invocados por éstos al analizar este principio²².

Y en el análisis de la compatibilidad entre el principio de unidad económica y la diversidad jurí-

²² El Tribunal Constitucional en sentencia de 2 de junio de 1987 señala que: "...nunca podrá considerarse obstáculo para la libre circulación de bienes en todo el territorio el efecto que se sigue de la aplicación de una norma que resulta, por su objeto y por su contenido, de una indiscutible competencia autonómica (foral), llevando la argumentación contraria, mas bien, a una inadmisble constricción de las potestades autonómicas en aras de un entendimiento del principio de unidad

dica que deriva de la autonomía, el Tribunal Constitucional señala que es necesario buscar un equilibrio entre ambos principios y que dicho equilibrio admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico siempre que se reúnan las siguientes características:

- Que la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad.
- Que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso resulte proporcionada al objetivo que persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas.
- Que quede a salvo en todo caso el principio constitucional de igualdad.

Así, los criterios económicos y de política fiscal que se sigan por los Territorios Históricos en la elaboración de su normativa no tiene que ser uniformes con los del Estado, ni aún en aquellas medidas que tengan influencia en el principio de unidad de mercado y, por ello, no todas las incidencias en el mercado son un obstáculo ni vulneran la igualdad básica a que se refiere el artículo 139.2 de la CE, salvo que "intencionadamente se persiga la finalidad de obstaculizar la circulación, pero no solo en este caso, sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guarden relación con el fin que aquellas persiguen."

Esta tesis jurisprudencial del Tribunal Constitucional ha servido de fundamentación jurídica para que en diversas ocasiones el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco o el Tribunal Supremo

de mercado que no se compadece con la forma compleja de nuestro Estado." y en sentencia de 1 de julio de 1986 señala que: "...la unidad de mercado no supone uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de entidades con autonomía política como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos."

hayan considerado que la normativa tributaria de los Territorios Históricos no vulnera el principio objeto de análisis²³.

En buena lógica los mismos argumentos jurídicos han producido el efecto contrario y han llevado a los Tribunales en diversas ocasiones a concluir que ciertas medidas tributarias vulneran esta regla de armonización. De entre ellas destacamos la del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30 de setiembre de 1999²⁴.

Como se observa hay pronunciamientos para todos los gustos y es harto difícil concretar en la

²³ Recordamos sentencias como la del TSJPV de 24 de julio de 1998 que declara conforme a derecho el concepto de PYME diferente al existente en territorio común; la de 20 de mayo de 1999 que declara la posibilidad de que las cooperativas especialmente protegidas puedan aplicar ciertas deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades sin que se produzca una distorsión de la asignación de recursos, ni menoscabo de la competencia empresarial; la de 3 de diciembre de 1999 que declara conformes a Derecho ciertos preceptos del régimen fiscal de fundaciones de Bizkaia por entender que no produce efectos distorsionadores en la asignación de recursos; o la del TS de 14 de diciembre de 1999 y la sentencia firme del TSJPV de 18 de mayo de 1994 que declaran no contrarias al presente principio las exenciones, contenidas en el sistema tributario guipuzcoano y vizcaíno respectivamente, para el cónyuge y los parientes en línea recta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones... Y muchas más.

²⁴ EL TSJPV declara conforme a derecho el contenido de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, salvo la reducción de la base imponible de este impuesto para las empresas de nueva creación. Así, entiende respecto a esta reducción que consiste en una acusada exoneración de gravamen que "...afecta al deber básico de contribuir del artículo 31.1 CE en conexión con el de capacidad económica, y puede predicarse de ella el carácter de medida desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptibles de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja competitivas inasumibles." y concluye estableciendo que "...para la sola y legítima invitación a que se creen nuevas empresas en los territorios forales, se instrumentan mecanismos tan intensamente desgravadores de su renta imponible, que la desproporción y el desajuste deriva del empleo de un instrumento fiscal, la excepción o la quiebra del principio de igualdad, que no puede ser aplicado a fines no especialmente cualificados constitucionalmente por razones de justicia distributiva o similares y que propicia consecuencias notorias en la posición competencial y en el sistema de asignación de recursos."

práctica en qué consiste la vulneración de este principio armonizador. Y para constatar lo anterior les presento dos sentencias del mismo tribunal, TSJPV, pronunciadas en un lapso de 6 meses, que en el análisis del mismo incentivo fiscal a la inversión, contenido tanto en el sistema tributario de Bizkaia como en el sistema tributario de Guipúzcoa, y utilizando la misma línea argumental, llegan a conclusiones radicalmente opuestas.

Me refiero a las sentencias de 24 de julio de 1998 y de 29 de enero de 1999. En ellas se analiza la adecuación a esta regla de armonización del crédito fiscal del 45 por 100 del importe por inversiones en activos fijos aplicable en la cuota a pagar del Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Incentivo fiscal derogado en la actualidad y que ha sufrido todo tipo de avatares jurídicos sobre todo en el ámbito comunitario que podrían ser objeto de otro extenso análisis²⁵.

En la primera de ellas relativa a la regulación vizcaína, el Tribunal haciendo suya la tesis constitucional expuesta, afirma la competencia del Territorio Histórico de Bizkaia para el establecimiento de dicho incentivo y declara la no existencia de falta de proporcionalidad y adecuación de la medida aprobada, que no supone una reducción drástica de la carga impositiva, ni quiebra los principios de igualdad básica ni de unidad de mercado. Además considera que la Administración del Estado no ha justificado cuáles son los efectos distorsionadores de la asignación de recursos producidos por la aplicación de este incentivo fiscal y que los mismos no pueden ser meras especulaciones de futuro sino que deben ser comprobados o al menos previsibles. Por todo lo anterior, desestima el recurso del Abogado del Estado y declara conforme a Derecho el incentivo en cuestión.

Seis meses después y en relación con la normativa guipuzcoana, el mismo Tribunal utilizando idénticos argumentos constitucionales llega a la con-

clusión contraria. Añade además, los cuestionables argumentos, ya comentados, que sirvieron de base al Tribunal Supremo para la anulación de los incentivos de 1998 en los tres Territorios Históricos, y declara no conforme a derecho este incentivo fiscal por producir efectos discriminatorios, no guardar proporción con el objetivo legítimo que se persigue, atentar contra el principio de igualdad básica y ser muy superior a los previstos en la normativa de Territorio Común. Nótese además que en esta ocasión el Tribunal elude cualquier pronunciamiento sobre la justificación suficiente por parte de la Administración demandante de los efectos distorsionadores producidos por la aplicación del incentivo en cuestión.

VI.1.d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en Territorio Común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo:

A nadie se le escapa la menor entidad que este último principio de armonización presenta en comparación con los tres anteriores. Vigente desde 1981 fue el cuarto de entre los doce originarios que se mantuvo tras la concertación del 1997. Su aplicación ha sido pacífica y las pocas controversias surgidas al respecto han refrendado la potestad tributaria de los Territorios Históricos en esta materia para efectuar un mayor desglose de la Actividades Económicas plasmado en las Tarifas de este Impuesto.

La fundamentación del mismo parece residir en la naturaleza censal del Impuesto sobre Actividades Económicas que con la utilización de criterios uniformes en la clasificación de las actividades económicas ejercidas tanto en los Territorios Históricos, como en Navarra y en Territorio Común, basándose en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) aprobada por la Administración estatal, se convierte en un instrumento utilizable con fines estadísticos para el análisis de toda la actividad económica que se desarrolla en el Estado.

VI.2. Las implicaciones prácticas del principio de armonización del Concierto Económico en la ca-

²⁵ ALONSO ARCE. I. "La ejecución de la Decisión de la Comisión sobre crédito fiscal del 45% de las inversiones". *Forum Fiscal Bizkaia*, 2011.

capacidad normativa fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia.

VI.2.a) La “paz fiscal”: los acuerdos de la Comisión Mixta de Concierto de 18 de enero de 2000:

Como hemos puesto de manifiesto el contenido, la interpretación y la aplicación práctica de las reglas de armonización que afectan a la capacidad normativa de los Territorios Históricos generó, fundamentalmente en la década de los 90 del siglo pasado, infinidad de conflictos entre la Administración del Estado y las Instituciones vascas, que en la mayor parte de los casos se resolvieron en sede judicial.

Tal era el grado de desacuerdo en la aplicación y cumplimiento de los criterios de armonización fiscal y tal era el número de recursos presentados por la Abogacía del Estado ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, invocando la vulneración de dichos criterios por la normativa tributaria de los Territorios Históricos, que la Comisión Mixta de Concierto, el 18 de enero de 2000²⁶, alcanzó un acuerdo expreso en relación al contenido y aplicación de este principio dentro del paquete de acuerdos conocido como “paz fiscal”.

En la propia exposición de motivos del Acta 1/2000 se recoge: “...la mayor parte de los recursos interpuestos por las distintas administraciones se basa en una diferente interpretación de la armonización fiscal regulada en el propio Concierto.”

De este modo, el Acuerdo Tercero establecía que, a efectos de la actuación futura en materia tributaria entre el País Vasco y el Estado, se consideraría adecuada a los principios de armonización fiscal la normativa que se adaptase a las siguientes bases de cooperación:

- a) Las medidas fiscales reguladas por las Instituciones Competentes serán proporcionadas a

los objetivos de política económica perseguidos en cada caso.

- b) Las Administraciones tributarias representadas en la Comisión Mixta de Cupo se abstendrán de adoptar y proponer medidas fiscales potencialmente perjudiciales para las otras Administraciones.

Si bien no podemos alabar estas bases de cooperación desde la perspectiva de que se siguen estableciendo mediante elementos generales e indeterminados (“proporcionadas”, “no potencialmente perjudiciales”), valoramos como altamente positiva la adopción de este acuerdo. Y la razón no es otra que en él se establecen medidas limitadoras de carácter recíproco, de tal manera que son ambas Administraciones las que deben respetar dichas bases de cooperación para que se entienda adecuada la normativa emanada de cada una de ellas a los principios de armonización, no limitando en exclusiva a los Territorios Históricos en la elaboración de su normativa tributaria, como ocurre en la formulación vigente de este principio.

Llama la atención que estos principios recíprocos de proporcionalidad y no perjudicialidad, acordados en fechas tan cercanas a la aprobación del Concierto Económico 2002 no fueran incorporados como principios armonizadores en el artículo 3; al parecer, esta no incorporación trajo su causa en el rechazo expresado por la Administración del Estado a pesar de la petición expresa de la Administración vasca de que fuesen incluidos en los términos en que fueron acordados.

Desde nuestro punto de vista, en el “intercambio de cromos” entre la Administración del Estado y las Administraciones vascas, que suponen los acuerdos de 2000, la capacidad normativa de los Territorios Históricos resultó gravemente afectada si bien es verdad que en aquél momento resultaba necesario dicho sacrificio en aras a poner fin, de aquí el nombre de “paz fiscal”, a la grave litigiosidad existente contra los sistemas tributarios y a la inseguridad jurídica que ésta estaba generando fundamentalmente para el sector empresarial.

²⁶ Acta de la Comisión Mixta de Cupo 1/2000, de 18 de enero.

En concreto y en relación a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia, la Administración del Estado retiró 26 recursos contra 26 Normas Forales aprobadas por las Juntas Generales de Bizkaia y plenamente en vigo²⁷. A cambio, la Diputación Foral de Bizkaia²⁸ se comprometió a tramitar a la mayor brevedad posible ante las Juntas Generales un proyecto de Norma Foral en el que se derogaban ciertas medidas tributarias y se rebajaba a un 10 por 100 la intensidad de ciertos incentivos fiscales, fundamentalmente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, que vio la luz como Norma Foral 4/2002, de 30 de abril, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a los Acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18 de enero de 2000, y produjo efectos desde el 5 de abril de 2000.

La otra limitación competencial que se acordó con carácter transitorio la recoge el Acuerdo Sexto, en su segundo párrafo, que establece el compromiso de las Diputaciones Forales de limitar su capacidad normativa para regular el Impuesto sobre Sociedades, equiparando los incentivos fiscales regulados en la normativa tributaria de Bizkaia al porcentaje del 10 por 100 exigido por la Administración del Estado hasta la aprobación del Concierto económico de 2002.

VI.2.b) La participación de la Diputación Foral de Bizkaia en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa:

La Comisión de Coordinación y de Evaluación Normativa (CCyEN), regulada en los artículos 63 y 64 del Concierto Económico vigente, es el órgano encargado de asistir, desde el punto de vista técnico, a ambas administraciones estatal y vasca en orden a la mejor aplicación y ejecución del propio Concierto Económico²⁹.

²⁷ En el Anexo I del Acta 1/2000, se recogen las 75 Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco, de las cuales 26 pertenecen a Bizkaia.

²⁸ En el Anexo II del Acta 1/2000, se recogen las modificaciones tributarias que los Territorios Históricos debían acometer en sus diferentes Normas Forales.

Su composición obedece al tradicional principio de bilateralidad que subyace en las relaciones entre la Administración fiscal del Estado y las Administraciones fiscales del País Vasco, siendo en consecuencia paritaria y estando formada por cuatro representantes de la Administración del Estado y otros cuatro de la Comunidad Autónoma, de los cuales uno será a propuesta del Gobierno Vasco y los otros tres a propuesta de cada una de las Diputaciones Forales, asistiendo, en el caso de los Territorios Históricos, los Diputados Forales de Hacienda y Finanzas.

Los antecedentes de la CCyEN los encontramos en otras dos comisiones que funcionaron durante la vigencia del Concierto de 1981: la Comisión Coordinadora, prevista en el artículo 40 del mismo y la Comisión de Evaluación Normativa creada por la Comisión Mixta de Cupo en el Acuerdo Segundo de la referida "paz fiscal", con la finalidad de evaluar la adecuación al Concierto Económico de la normativa tributaria, con carácter previo a su promulgación.

Si bien la CCyEN no es un órgano de exclusiva competencia armonizadora, ya que el Concierto le atribuye otras funciones de distinta naturaleza y ni siquiera menciona expresamente el principio de armonización, el ejercicio de la capacidad normativa de los Territorios Históricos se va a ver necesariamente analizada en su seno desde este parámetro, junto con otros, al evaluarse en su seno la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación, competencia que se le atribuye en la letra a) del artículo 64 del Concierto.

Como procedimiento preliminar a que esta evaluación se lleve a cabo, el artículo 4 del Concierto establece, en el marco del principio de colaboración, lo siguiente: "Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de

²⁹ Un extenso e interesante estudio de los órganos del Concierto Económico lo encontramos RUBI CASSINELLO, J "Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco" Ad Concordiam 2003

disposiciones normativas en materia tributaria. De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas Instituciones”.

Cabe precisar aquí que, si bien no se especifica el rango formal de los “proyectos de disposiciones” sujetos a la obligación de intercambio de información, de los términos del artículo 64 se deriva que únicamente quedan sujetos a ella las disposiciones de carácter general, en materia tributaria, por cuanto que la evaluación de la normativa se debe realizar con carácter previo a su publicación, no estando sujetas a la necesidad de publicidad las disposiciones administrativas que no gocen de dicha característica.

La interpretación que la Diputación Foral de Bizkaia ha realizado hasta el momento es la de remitir a la Administración del Estado los proyectos de Norma Foral, en fase de anteproyecto en el momento en que son aprobados por su Consejo de Gobierno y los Decretos Forales, en el momento previo a ser aprobados por su Consejo de Gobierno.

En este sentido, a pesar de que la obligación de intercambio de información se establece con carácter recíproco, en lo que afecta al compromiso estatal consideramos que tiene un menor contenido, ya que las limitaciones contenidas en Concierto Económico afectan en mayor medida a las Diputaciones forales, sobre todo si tenemos en cuenta que la práctica totalidad de las cuestiones conflictivas se refieren al respeto a los principios generales y normas de armonización contenidas en los artículos 2 y 3 del propio Concierto Económico .

Siguiendo con el procedimiento de evaluación, una vez notificado el proyecto de disposición, cualquiera de las administraciones representadas en la CCyEN podrá solicitar, si entiende procedente formular observaciones, la convocatoria de la misma mediante escrito motivado, que deberá reunirse en un plazo no superior a los quince días desde la solicitud. Lógicamente la motivación del escrito de solicitud únicamente puede referirse a la adecuación del contenido de la dis-

posición notificada al Concierto Económico, evaluación que deberá analizar la Comisión que “intentará, con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las Instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria.”

La debilidad de las facultades otorgadas a la CCyEN, intentar propiciar un acuerdo, unida a la ausencia de previsión de las consecuencias derivada de la falta de acuerdos entre las partes, deja a la buena voluntad de ambas administraciones la eficacia de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en esta materia.

La inexistencia de una obligación periódica de reunirse, exigida por el artículo 40 del Concierto 1981 y nunca respetada, y la escasa litigiosidad actual por parte de la Administración tributaria en relación a la normativa vasca, que ha sido sustituida en la primera década del siglo XXI por las CCAA limítrofes y residenciada en los tribunales comunitarios, ha producido, entre otras razones, que la CCyEN solamente se haya reunido en una ocasión desde la entrada en vigor del Concierto Económico de 2002.

LABURPENA

Kontzertu Ekonomikoaren inguruko gorabeherak sarritan ditugu komunikazio bideetan, eta gehienetan aurka agertzen diren irizpideen ikuspuntutik. Lan honekin zerbait arina aurkeztu nahi dugu, nondik norakoen ikuspegi zabal bat (eta, beraz, ez oso sakona), egungo egoera kokatzekoa besterik ez. Gaiarekiko hurbilketa bat litzateke beraz, herritargo arruntari, ikasleei zuzendutakoa, ez adituei.

Horretan, tributu foru sistemak egun Estatuko Autonomia Erkidegoen finantzaketa sistemaren duen lekua azaltzen da, bi sistema ezberdinen (eta ez kontrajarrien) arteko ezberdintasunak laburki agertuz. Izan ere, ezberdin izate horretatik datoz ikusezinak eta gaizki ulertzeak, eta ondorioz Tributu Foru sistema auzitegien aurrean aurkatzea. Helegiteen errepaso txikia egin eta aurka egite horien zergatiak laburtuko ditugu, azkenik 1/2010 LOak eskaintzen duen ustezko "blindajea" horren besterako ez dela argudioarekin bukatzeko¹.

I. TESTUINGURUA.

Finantza Zuzenbidearen atal bat da Autonomia finantzaketa. Jakina denez, espainiar Estatuko Autonomia Erkidego guztiak ez dute autonomia maila bera eskumen honetan, izan ere, Lurralde Historikoak dituzten Autonomia Erkidegoek, foru sistema jarraikiz, Estatuarekiko "paraleloa" den sistemaz antolatzen dira. Euskal Autonomia Erkidegoa horietako bat izanik, garrantzi handia du sistemaren ezagutza, barneratzea eta babesteko baliabideak herritargoaren artean zabaltzeak. Foru tributu sistemak, bestelako guztiak bezala, bere akatsak izango ditu (eta konpondu beharko ditugu, horretarako dauden bideetatik) baina, orokorrean, onartua da Estatuko beste Autonomia Erkidegoekin aldentuta, hobeagoa dela.

(*) *Finantza eta Tributu Zuzenbideko irakaslea, Zuzenbide Fakultatea - Bizkaiko atala (Leioa).*

Hobeagoa izate horretatik (eta, "ondorioz", besteentzako kaltegarria) datoz Tributu Foru sistemari egiten zaizkion erasoak (komunikabideetan, doktrinan, epaitegietan). Oinarrian, nolabait, "zentralismo" era bat badago, Estatu osorako identitate berdina eta berbera bestelakoen gaintik inposatu nahi izatearen premia, eta ezberdintasunak onartu nahi ez izateak dakarren elkar-ulertezin garrantzitsua izanik, amaierarik gabeko korapiloan sartzen gaitu.

Kontzertu Ekonomiakoa (Ekonomia Ituna ere deitua) nahikotasunez hedatu gabeko ildo da. Gizartean ere oso ezezaguna da, nahiz eta euskal esparruko alderdi gehienek mantentzearen alde dauden. Juridikoki, espainiar goreneko legearen 1. Xedapen Gehigarritik eratoritzen da aipatzen ari garen gaia. Bertan Foru Lurraldeen Eskubide Historikoak aitortzen dira, zeinetan egun daukagun finantzaketa sistema oinarritzen den. Sistema esatean, kontutan hartu beharra dago "botere" batez ari garela, finantzaketa eratzeko eta osatzeko ahalmenaz. Mugak ditu, noski (edozein Estatuko ere ez al daukate ba?), baina muga horien barruan Estatuaren bestelako eskumena suposatzen du: tributu arauak sortu, arautu, kudeatu, jaso, aplikatu... ditzakete Lurralde Historikoek. Edozein lege bezala, perfektua ez denez, zenbait aldetatik kritikak ditu Ekonomia Itunaren sistemak: Euskal Autonomia Erkidegoko sindikaturen batek salatu du enpresak gutxiago ordaintzen dutela eta, beraz, herritar-langilegoak gehiago, Estatuko beste lurraldeekin aldentuta, presio fiskala berdintsua ala behintzat baxuagoa izan ez dadin²;

¹ Lan hau "Gizarte Ekonomia: tributu aspektuak" proiektuaren esparruan kokatzen da. *Eusko Jaurlaritzako Heziketa, Unibertsitate eta ikerketa Sailak emandakoa, erref.zkia IT304-10, eta EHU/UPVko 11/05 IFUan.*

² ELA-STV, *Informe sobre fiscalidad en Hego Euskal Herria 2003: aumenta la injusticia*, Manu Robles-Arangiz Institutua, Bilbao, 2004. Baita ELA-STV, *La cara oculta del Concierto y Convenio Económico: regresividad, desigualdad, fraude: año fiscal 2000*, Manu Robles-Arangiz Institutua, Bilbao, 2001. Eta ELA-STV, *Más presión fiscal para las rentas de trabajo y menos para las empresariales y de capital: el Concierto Económico parte del Estatuto muerto: informe año fiscal 2001*, Manu Robles-Arangiz Institutua, Bilbao, 2002.

eta kanpotik egiten zaizkion kritikarik handienak mugakideak diren Autonomia Erkidegoetatik datozkio. Hauen ustetan, diskriminazioa sortzen du "espainiarren artean", solidaritate/elkartasun eza, "muga efektua", konparaziozko bidegabekeria, leialtasun falta... Eta sistemaren juridikotasuna zalantzan jarzen dute.

Azken finean, gakoa definizioan dago: identitate arazo bat da, eta berdintasuna «igualitarismoaz», (berdinkeriaz) nahastea, norberari dagokiona ala behar duena eman beharrean, guztiei berdina eta berbera ematen tematzea... Ezberdintasuna ez da onartzen, ezagutza-ezak beldurra dakar eta beldurraren eraginez datoz erasoak.

Europar Batasunaren barruan ere "apartekotasuna" salatua izan da, eta azkenean Europar Batasuneko Justizia Auzitegiak (EJJA) argitu behar izan zuen zein baldintzatan onartzen den Estatu eta azpi-lurralde baten artean lege ezberdinak izatea. Eta euskal (foru) fiskalitatearen kasuan, baldintzak beterik, aldarrikatu zen espainiarrekiko ezberdina den araudi (fiskala) europarra dela (hau da, Europar Batasunaren barruan legezkota dela).

Gai honen inguruan azken epaiak 2012ko apirilaren 3koak dira, espainiar Auzitegi Gorenekoak mugakideak diren Autonomia Erkidegoek jarritako helegiteak ebazten. Esan beharra dago, aurrerago ikusiko dugunez, epai hauek tributu foru sistemaren aldekoak direla, helegiteak jarritakoei kontra eginez³.

II. TRIBUTU FORU SISTEMA ESTATUKO SISTEMAN

II.1. Autonomia Erkidegoen Estatu: Tributu sistemaren eskema ezberdintasuna, aukerak.

Jakin badakigu, espainiar Estatu Autonomia Estatu bat dela; botere zentralaz gain, lurralde instituzio batzuk daude, 1978ko Konstituzioaren apuruan sortutako 17 Autonomia Erkidegoak

daukatena hain zuzen ere (eta Autonomia Hiriak deituriko bi, Ceuta eta Melilla, hurrenez hurren).

Tributu arloan, ordea, Konstituzioaren arabera eskumena Estatuari bakarrik dagokio, zeinek gero Autonomia Erkidegoei zenbait eskumen utzi edo laga diezazkioke tributu batzuetan (EK 133.art)⁴. Baina Konstituzioak berak jasotzen du ere Foru Lurraldeetako Eskubide Historikoak babesten direla (EK 1go XG⁵), eta Eskubide Historiko hauen artean garrantzitsuenetakoa izango da (aztertzen ari garen esparruan behintzat) tributu boterea. Izan ere, historikoki lurralde hauek beraien tributuak sortzeko eta kudeatzeko izan duten jatorrizko ahalmena mantendu du indarrean dagoen espainiar Konstituzioak. Inon izendatzen ez diren arren, doktrina eta jurisprudenzia bat datoz sailkapen honetan Nafarroa, Araba, Bizkaia eta Gipuzkoa bakarrik sartzen direla; ez gara esparru honetan sartuko, ia zergatik euskal lurraldeak bakarrik eta ez beste batzuk ere⁶.

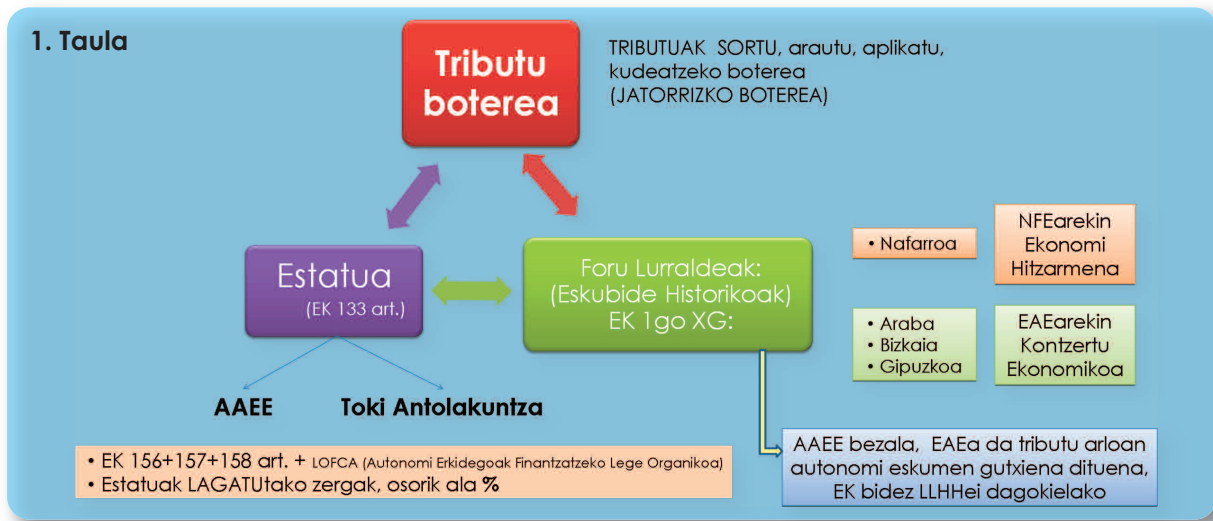
⁴ (Araudiaren testua euskarazko bertsioan jasotzen dugu, indarrean dagoena jatorrizko gaztelarazkoa bada ere). EKko 133. artikulua:tributu ahalmena. 1. Tributuak ezartzeko jatorrizko ahal Estatuari soilik dago, lege bitartez. 2. Autonomia-erkidegoek eta toki-korporazioek tributuak ezarri eta exijitu ahal izango dituzte, Konstituzioarekin eta legeekin ados. 3. Estatuaren tributuei eragiten dien onura fiskal oro lege bidez ezarri beharko da. 4. Administrazio publikoek legearekin ados baino ezin izango dute finantza-obligaziorik bereganatu eta gasturik egin.

⁵ EKko I. Xedapen Gehigarria: Foru Lurraldeen Eskubide Historikoak:

Konstituzioak babestu eta errespetatu egiten ditu foru-lurraldeen eskubide historikoak. Foru-araubide horren eguneratze orokorra, hala badagokio, Konstituzioaren eta autonomia-estatutuen esparruan egingo da.

⁶ Doktrina zabalera egiten dugu esleipena, hala nola HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MINÓN, Miguel. *Derechos Históricos y Constitución*, Taurus, 1998, Madrid; egile berdinarekin "Los Derechos Forales como Derechos Históricos". In: REDC, *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1998, 18. urtea, 52.Zkia, Urtarrila-apirila; 53-80; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón. "Los Derechos Históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca". In: *Centro de Estudios Constitucionales*, 1985, Civitas, Madrid; eta baita ere "Concepto de Foralidad en la Constitución de 1987". In: *Los Derechos Históricos Vascos-en*, IVAP, 1988, Oñati; CORCUERA ATIENZA, Javier. "Consecuencias y límites de la constitucionalización de los Derechos Históricos de los Territorios Forales". In: REDC, *Revista Española de Derecho Constitucional* 23.urtea, 2003, 69.Zkia, iraila-abendua.

³ Zentzu bereko zenbait sententzia dira, izatez, guztiak gako berdinari buruzkoak. Esan beharra dago ere boto partikularak jasotzen dituztela, aurkako zentzuan.



Beraz, Euskal Autonomia Erkidegoan Lurralde Historiko bakoitzeko instituzioei dagokie eskumen hau, horrela EAE (erkidego bezala) tributu arloan eskumen gutxienez dituen Autonomia Erkidegoa izanik.

Espainiar Konstituzioan jasotzen da ere Autonomia Erkidegoen finantzaketa. Berez, konstituzio-testuak ez du inon esaten zeintzuk izango ziren Autonomia Erkidegoan eratuko ziren lurraldeak (xedapen printzipioa); hasieran behintzat Estatu eredu zehaztugabea zegoen. Hala ere, zenbait lurralderen Autonomia nahiak ageriak izanik, hauen finantzaketaz zer esanik izan zuten konstituziogileek. Horrela, EKko 156.1 art. an finantzaketa Autonomia jasotzen da, Autonomia Erkidego bakoitzaren interesak kudeatzeko bidea bezala [EK 137 art. eta 63/1986 KAS (4.OJ) eta 183/1988 KAS (1 OJ)]. Ez gara Autonomia finantzaketa orokor

honetan sartuko, azpimarratu besterik ez Autonomia Erkidegoen garapenerako duen garrantzia eta, batez ere, Estatuaren eraketan (García Ruíz eta Girón Reguera, 1997:141-158).

A. Erregimen orokorra:

Espainiar Autonomien tributu sistema espainiar Konstituzioaren 156, 157 eta 158 artikuluetan moldatzen da, eta LOFCA delakoan (Autonomia Erkidegoak Finantzatzeko Lege Organikoa). Erregimen orokorra deritzo, eta Estatu osoan aplikatzen da, baita Euskal Autonomia Erkidegoa osatzen duten Lurralde Historikoetan (hauen eskumenekin bat datorrenean edo horien eskumenean hutsuneak betetzeko, subsidiarioki).

Sistema orokor honen arabera, tributu arloan eskumena Estatuari dagokio, Autonomia Erkidegoei ere zenbait ahalmen onartzen bazaizkie ere (bereko tributuak, zeintzuk zergak, tasak eta kontribuzio bereziak izan daitezke). Gakoa da ia tributu guztiak "asmatuta" daudela, eta horiek Estatuarenak direla (dena den, "ekotasia" delakoa ere asmatu zuten ekialdeko itsasertzean...). Beraz, berez, erregimen arrunteko Autonomia Erkidegoak batez ere Estatuak esleitutako tributuez hornitzen dira, bai osotasunean utzitakoak zien zati batean. Eta, gainera, Erkidego bakoitzean Estatuaren tributuen gainean errekarguak jarri ditzakete (politikoki oso desatsegina izaten den neurria eta, beraz, gutxi erabilia). Laburbilduz, Estatuaren erabakiz Autonomia Erkidego bakoitzean bertan

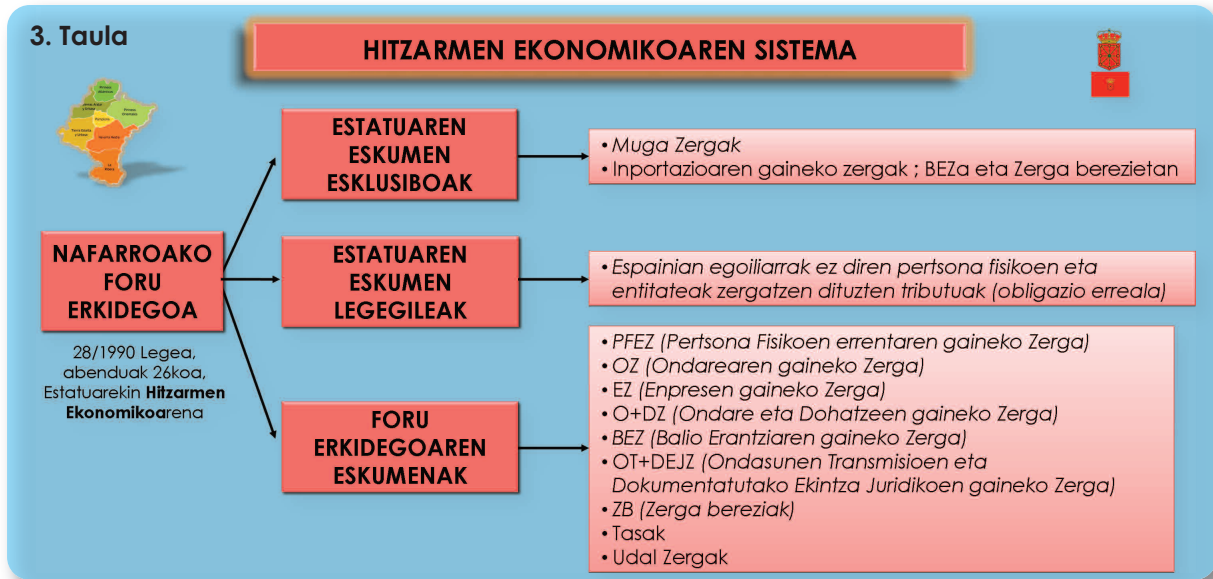
⁷ EK. 156. Art.:

1. Autonomia-erkidegoek finantza-autonomia izango dute beren eskumenak garatzeko eta gauzatzeko, bi printzipio hauei jarraituz: Estatuaren Ogasunarekiko koordinazioa, batetik, eta espainiar guztien arteko elkar-tasuna, bestetik.

2. Autonomia-erkidegoek Estatuaren eskuordeko edo laguntzaile gisa jokatu ahal izango dute, haren tributubaliabideak bildu, kudeatu eta likidatzeko, legeekin eta estatutuekin ados.

EK.137. art.:

Lurralde-antolamenduari dagokiola, udalerriz, probintziaz eta era daitezkeen autonomia-erkidegoez osaturik dago Estatu. Entitate horiek guztiek autonomia dute zeinek bere interesak kudeatzeko.



tatu zirenean. Euskal lurraldeak Espainiako finantzian parte hartzeko sistema moduan gauzatu zen, eta Foru Aldundiei beraien zergak biltzeko eskubidea onartzen zitzaie, haien gastuei eta Estatu espainiarrarekin batera zituztenei aurre egiteko. Lehen Ekonomia Ituna 1878an onartu zen eta behin eta berriro berrizatu da gaur egun arte, frankismo-garaian Bizkaia eta Gipuzkoan izan ezik. Konstituzio berriaz, 1981ean berriro berreskuratu zen, bateratua hiru Lurraldeentzat. Azken berrirea 2002koa da, egun indarrean dagoen araua⁸.

Ez gara sistemaren iraupenaren zergatian sartuko; egun Espainiako Estatu osatzen duten lurralde guztiek Historiako garai batean zein bestean nor-tasun eta aginpide propioa izan dute, azkenean Estatu unitario baten parte izan arte⁹. Gurean, historikoki izandako zenbait eskumen eta eskubide mantendu dira, antzinako Foruek (oso aldatuta bada ere) iraunbizi dutelarik. Jakina denez, Fo-

ruak subjektu politikoa eraentzen duen antolamendu juridikoa adierazteko modu herrikoia eta orokorra da. Gure Euskal Lurralde Historikoen kasuan, hasieran denboran zehar sendotu ziren ohitura eta usadioen multzotik sortu zen Forua, azkenean Forua lege orokor bat bilakatu arte, bere barruan hainbat arau mota jaso zituena (hots, aldi berean zen konstituzio-legea, kode zibila, zigor kodea edo prozedura-kodea). Hau da heldu zaiguna, eta bertan geratzen zaigun eskumenik garrantzitsuena zergatzekoa da.

Esan bezala, Araba, Bizkaia eta Gipuzkoako instituzioak dira tributu boterea daukatenak, beraz Lurralde Historiko bakoitzeko Batzar Nagusiek sortzen eta arautzen dituzte tributuak, eta Aldundiak dira kudeatzeaz eta bilketaz arduratzen direnak. Estatuaren eskumena izango dira Lurralde Historikoetatik kanpoko erlazioak (kanpoko elementuren bat agertzean) Europar Batasuneko erlazioetatik eratoritakoak (BEZA, kasu), etab. Estatuarekiko tributu arloko "Autonomia oso" hori da Euskal Autonomia Erkidegoa (eta Nafar Foru Erkidegoa) beste Autonomia Erkidegoetatik bereizten dituen. Zenbaitzuk "soberania" ere deitzen diote, baina koherentzia mantenduz, Autonomia politiko sistema batean ez dauka lekurik tributu arloko subiranotasunik. Horrek ez du esan nahi sistema txarra denik (ezta ona ere), bakkarik sistema propio bat dela, berezkoa, non Estatuarekiko obligazio batzuk betez, tributuak

⁸ 12/2002 Legea, maiatzak 23koa, Euskadirekin Kontzertu Ekonomikoarena.

⁹ ALONSO OLEA, E.J. *El Concierto Económico (1878-1937). Origen y formación de un Derecho Histórico*, IVAP, Oñati, 1995. Eta, egile berdinaren "Las haciendas forales vascas. 1500-2002. Una historia del concierto económico", in AAVV., "El Concierto Económico Vasco historia y renovación. Las valoraciones de la población de la C.A.P.V. al respecto", Cuadernos Sociológicos Vascos, 12 zkia, 2002. urtea, 7- 49 orr.

arautzean askatasuna dagoela. Eta egungo gizaratean Estatuen ahalmena ere mugatua dela badakigu, nazioarteko konpromisoak direla medio, erakundeei esleitutako eskumenak daudelako...

Tributu Autonomia honen "ordainsaria" litzateke sistemaren oinarriko printzipioa den (eta horretan dago gako) alde bakarreko arriskua deiturikoa, zein Kontzertu Ekonomiakoaren araubidearen ezaugarrietako bat da. Horren arabera, Euskadik bere gain hartzen ditu Kontzertu Ekonomiakoak aitortzen dizkion eskumenak egikaritzean sor daitezkeen ondorioak, bai positiboak (ekonomia garai onetan, diru sarrera ugari izatea) bai negatiboak (krisi ekonomian nahiz eta diru-sarrerak murriztu kupoa ordaindu behar izatea eta bestelako eskumenen gastuak mantentzea).

Kontzertu Ekonomiakoa Estatua eta Euskadiko Autonomia Erkidegoaren arteko tributu erlazioak arautzen dituen finantzaketa-sistema da. Honen arabera, tributu arloko mugak eta betebeharrak jartzeaz gain (presio fiskala Estatukoaren parekoa izango dela, behintzat txikiagoa ez; Lurralde arteko Konpentsazio Funtsean parte hartzea; konexio puntuak; etab.), Euskal Autonomia Erkidegoak berenganatu ez dituen eskumenen gastua "ordaintzeko" dagokiona ezartzen da, "kupoa" delakoa (besteak beste, Defentsa gastuak, Nazioarteko Harremanetako gastuak, Koroa, AHT,...). Euskal Autonomia Erkidegoak, berari dagokion heinean (Estatuko errenta osoaren %6,24, esan bezala), eskumen hauek finantzatzen ditu, Euskadiren finantza-egoera eta diru-sarreraren kopuruari erreparatu gabe.

Laburbilduz, sistema hau tributu arloan eskumen banaketan oinarritzen da. Euskal Autonomia Erkidegoko Lurralde Historikoen erakunde eskudunei euren tributu-sistema eratzeko eta ezartzeko eskumena aitortzen die bai EK I.XG bai Kontzertu Ekonomiakoak, salbuespen bakarria izanik Estatuari modu eskusiboan dagozkion eskubideak. Eta Estatuaren eskumen eskusiboak dira:

- Inportazioen gaineko eskubideak eta inportazioei lotutako Zerga Bereziak eta BEZA

- Kontzertu Ekonomiakoan ezarritako goi mailako ikuskapena.

- Aipatutako eskumenak erabiltzean EAeko Lurralde Historikoen printzipio nagusi batzuk errespetatu behar izatea (harmonizaziorako eta elkar-lanerako erregela jakin batzuk).

- Aplikazio-eskumenak erabiltzeko, Kontzertu Ekonomiakoak EAeko Lurralde Historikoei aitortu dizkie Estatuko Herri Ogasunak dituen jarduteko ahalmen berdinak¹⁰.

II.2. Euskal Autonomia Erkidegoaren finantzaketa. Barne antolakuntza.

Tributuak Lurralde Historikoen Aldundiek biltzen dituzte (Foru Ogasunek). Bildutakoaz lehenik eta behin Kupoa deritzona ordaindu behar zaio Estatuari, transferitu gabeko eskumenen balioa konpentsatzeko. Hau da, Euskal Autonomia Erkidegoko aberastasunak (errentak) Estatuaren aberastasunaren/errentaren gainean duen proportzioa kontutan izanda kalkulatzeko da kupoaren ordainketa. Proportzio horri egozpen-indizea deritzo, eta %6,24an kalkulatu dago (zifra berak kritika asko jasotzen ditu, eguneratu ez delako). Kopuru hau, espainiar Konstituzioak administrazio zentralari erreserbatzen dizkion eskumenak mantentzeko da (besteak beste, koroa, kanpo harremanak, defentsa eta ejertzitza, AHTa, Gorte Nagusiak, Justizia (epaitze funtzioa), interes orokorreko portuak eta aireportuak, Estatuaren Zorra, Lurraldeen arteko Konpentsazio Funtza...). Hortaz gain, badaude Autonomia Erkidegoaren eskumena izanik oraindik transferitu gabe daudenak ere, eta horiek oraindik Estatuak betetzen dituen zerbitzuak izanik, ordaindu behar zaizkio kupo bidez¹¹.

Laburbilduz, Euskal Autonomia Erkidegoko diru-sarrerak itundutako zergetan oinarritzen dela esan

¹⁰ Kontzertu Ekonomiakoari buruzko informazio gehiagorako, ikus <http://www.adconcordiam.org>

¹¹ Beraz, transferitu bitartean Estatuari ordaindu behar zaizkion zerbitzuak izanik, are eta gehiago jasotzeko transferentziak berandutzea komeni zaio Estatuari; zenbat eta transferentzia gehiago burutu, kupoa txikitzen doalako...



genezake. Zerga hauek (besteak beste, Pertsona Fisikoen gainekoa, Oinordetza gainekoa, Sozietateen gainekoa...) Lurralde Historikoen tributu ahalmena da, arautzeko, kudeatzeko, biltzeko. Arauketan autonomia izanik, ez dauka zertan Estatuako legediaren berdina izan behar (izatez, karga-tasa ezberdinak daude, eta Sozietateen gaineko Zergan horrek ekarri ditu liskarrik bortitzanak, ikusiko dugunez). Gastuen aldetik, Euskal Autonomia Erkidegoaren eskumenen kostuz gain, Estatuak EAEn egindakoak ordaindu behar dira, kupo bidez. Konpentsazio bidez itzultzen zaizkio Euskal Autonomia Erkidegoari Estatuak bildutako itundu gabeko sarreretan dagokiona (aduanak, defizita, inbertsioak besterentzea, etab), kupotik kenduta.

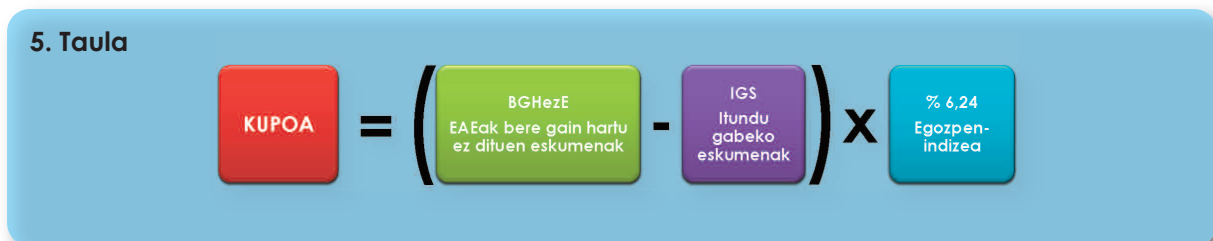
Tributu eskumena Lurralde Historikoena izanik, hauen ekarpenekin hornitzen da Autonomia ogasuna, eskumen Autonomiakoak kudeatzeko. Beraz, diru iturri aldetik beste Autonomia Erkidegoekiko bereizketa nabaria da, gainontzekoak Estatuaren ekarpenekin funtzionatzen dute eta.

Gurean, Foru Aldundiak biltzen dituzte tributuak, eta gero "ekarpena" egiten diote Autonomia Ogasunari (gutxi gora behera jasotakoaren %70). Diru-banaketa bakoitzak dituen eskumenen arabera izango da, beraz gainontzeko kopuruak Aldundien (%15) eta Udalen (%15) artean banatuko dira, bakoitzak dituen betebeharrak asetzeko.

Beraz, EAeko finantzaketa sisteman Autonomia Erkidegoak Lurralde Historikoetatik hornitzen da, erregimen orokorrekoek Estatutik egiten duten antzera. Horrek euskal erkidegoa instituzio aldetik "ezberdina" izatea suposatzen du (gaztelarazko "hecho diferencial" delakoa areagotuz). Eta ezberdintzean dator gatazka.

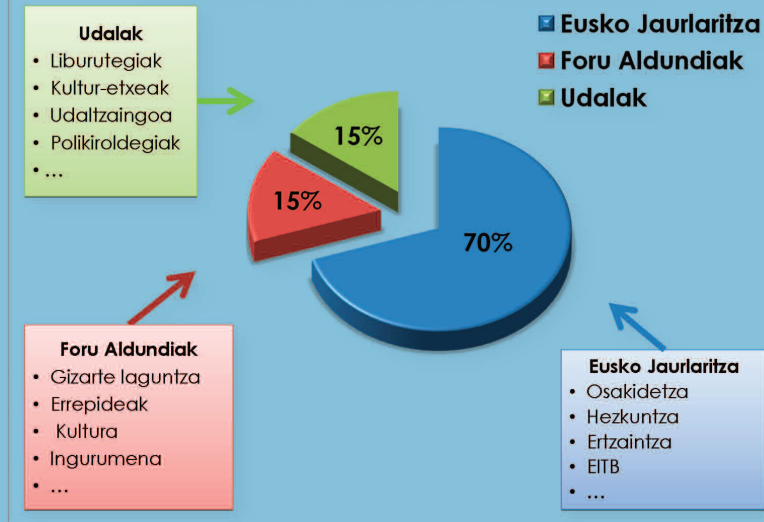
II.3. Gatazken oinarria: Lurralde Historikoen tributu ahalmena eta arau maila.

Gatazken nondik norakoak hainbat jatorri ditu. Oinarri-oinarrian ezberdintasunaren onartzea legoke, Espainiar Estatu Autonomiako definizioan bertan. Teoria hau bertan behera uzten duena



6. Taula

EAEko diru-sarrereren kudeaketa



helegiteak euskal Lurralde Historikoen foru arauen aurka bakarrik jartzen direla da, eta ez Nafarroako foru legeen aurka, nahiz eta eskumen berean oinarriturik egon eta era berdintsuan egikaritu.

Espainiar Konstituzioak berak ez du inon jasotzen Estatuaren lurralde osoa Autonomia Erkidegoz beteko zenik, ezta hauen eskumenak berdinak (eta berberak) izan beharko zirenik ere. Baina 1981tik geroztik¹² berdintzeari ekin zioten, instituzioen bikoizketaz (eta egun bizi dugun krisian bikoizte horrek suposatzen duen mantendu gastuekin, batez ere Estatu mailan eta erregimen orokorreko Autonomia Erkidegoetan; gurean ez horrenbeste, edo behintzat ez Estatuaren kargura, izan ere Lurralde Foralak bai dira euskal instituzioen gastu guztiak ordaintzen dituztenak).

Juridikoki gatazka areagotzea erraztu duena Lurralde Historikoen instituzio legegileen arau mailarena izan da. Lehen esan bezala, Batzar Nagusiak dira Araba, Bizkaia eta Gipuzkoan tributu foru arauak egiteko eskumena dutenak. Gakoa da Estatutu bidez eta Lurralde Historikoen Legea dela

¹² Ez gara horretan sartuko; 1981eko otsailaren 23ko Estatu Kolpe saiakeraz geroztik, Autonomien eskumen berdintze baterako joera zabaldu zen, nazionalismoak ahultzeko asmoz. Autonomia Erkidego izaera zabaldu zen estatua osatzen duten lurralde guztietara, eta denetan Gobernuaz gain Legebiltzar bat ezarri zen, eskumen Autonomiakoak kudeatzeko eta garatzeko.

medio, "lege" mailako arauak Euskal Autonomia Erkidegoko legebiltzarrak bakarrik egin ditzakeela¹³. Beraz, espainiar araudiaren hurrenkeran Batzar Nagusien produktuei "erregelamendu" maila da geratzen zaiena. Nafarroan ez da halakorik gertatzen, izan ere Lurralde Historiko esparrua Autonomia Erkidegoarekin bat etortzean nafar parlamentuak arautzen dituelako, lege mailako arauak izanik.

¹³ Abenduaren 18ko 3/1979 Lege Organikoa, Euskadiko Autonomia Estatutuarena, 25. Artikulua: 1.- Eusko Legebiltzarrak legegintza-agintea du, aurrekontuak onartu eta Eusko Jaurlaritzaren ekintza bultzatu eta kontrolatzen du, beti ere Estatutu honen 37. artikuluan aipatutako erakundeen eskumenei kalterik eragin gabe.

27/1983 Legea, azaroaren 25ekoa, Autonomia Elkarte osorako erakundeen eta bertako kondaira-lurraldeetako foruzko ihardutze-erakundeen arteko harremanei buruzkoa (182 zenbakidun EHAA, 1983.eko abenduaren 10ekoa). Zioen adierazpenean ere horrela jasotzen du: (...) Legebiltzarraren nagusitasuna nabarmentzen da, Autonomia-Elkartean Lege-mailako manua onartzeko gaitasunaren jabe den Erakundeagoren bakarra denaren aitortpena egiten zaionean, nagusitasun hori nahitaezko lege-mailaren eta manuen maila finkatzearen arauetarako oinarri-irizpideak jartzerakoan garbi adierazita gelditzen dela (...). 6. art. ere ildo beretik ideia hori azpimarratzen du: 1. Autonomia-Estatutuaren arabera, Autonomia-Elkarteari dagozkionak izanik, Estatutu horretan, Lege honetan edo gerokoren baten Kondaira-Lurraldeetako Foruzko Ihardutze-Sailei aitortu edo izendatu ez dakizkien gai guztiekiko legegintza eta exekuzioa Autonomia Elkarte Osorako Erakundeei dagokien aginpide da. 2. Beti ere, Lege-mailako arauak emateko ahalmena Legebiltzarrari bakar-bakarrik dagokio.

7. Taula

Tributu materiaren forma

Tributu boterea Nafarroako foru legebiltzarrak

- Tributu foru **LEGEAK**



EAE

- Tributu boterea LLHHTako Batzar Nagusiak (ABG)
- Tributu foru **ARAUAK**
- EAE: legeak Eusko Legebiltzarrak bakarrik
- Batzar Nagusietako arauak, estatuko hierarkia araugilean = **erregelamendu maila** (zerga materia lege erreserba duen arren)

Dena den, aipatzekoa da ere espainiar Konstituzioaren arabera tributu materia lege formaz arautu behar dela (EK 133.1. art.); baina Euskal Lurralde Historikoetan agindu hori ez da betetzen. Doktrinak, honetan ere, ez datoz bat, baina ez gara horretan sartuko¹⁴.

Bereizketa garrantzitsua da; izan ere, legeak aurkatzeko (helegiteak jartzeko) legitimazioa nahiko murriztua da: Estatuko presidentea, Herri Defendatzailea, 50 kongresu-kide, 50 senatari, Autonomia Erkidegoetako gobernua eta parlamentuak¹⁵. Aldiz, lege maila azpitik dauden arauen aurkako helegiteak jartzeko "interes legitimoaz" nahikoa da, kontzeptu zehaztugabea izanik edonork argudiatu dezakeelarik helegiteak jartzeko (AAJren 19.1.a) art.)¹⁶. Honetan oinarriturik, Tributu Foru Arauen aurkako helegiteak ugariak izan dira, mugakideak diren Autonomia

¹⁴ ALONSO ARCE, I. "Naturaleza de las Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco y su posición en el ordenamiento jurídico", *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1998ko irailako zkia, 3-10. Baita ere, DE LA HUCHA CELADOR, F. "La naturaleza legislativa de las normas forales de los territorios históricos del País Vasco", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 2006ko 129 zkia, 21-40.

¹⁵ EK 161.1.a).art.: K Aren eskumena lege mailako arauen aurkako helegiteetan. EK 161.1.Art. Konstituzio Auzitegiak Espainiako lurralde osoan du jurisdikzioa, eta eskumena du honako hauetaz arduratzeko: a) Legeen eta lege-indarreko arau-xedapenen aurkako konstituziokontraotasun-errekurtsioak.

162. art: 1. Legitimatutik daude:a) Konstituziokontraotasun-errekurtsioa jartzeko: Gobernuo presidentea, Herriaren Defendatzailea, 50 diputatu, 50 senatari, Autonomia-erkidegoetako kide anitzeko organo exekutiboak, eta, hala badagokio, haietako legebiltzarrak.

¹⁶ AAJL (Administrazioarekiko Auzien Jurisdikzioaren Legea, 19.art. 1. Legitimatutik daude administrazioarekiko auzien jurisdikzioaren aurrean: a) Eskubidea edo interese legitimoa duten pertsona fisikoak edo juridikoak.

Erkidegoetako (Errioxa, Kantabria, batipat) bai instituzioak (Gobernuak, parlamentuak) bai bertako langileen sindikatuak (UGT-Errioxa) eta enpresarien elkarteak aurkeztuak. Laster jorratuko dugu gai hau.

Dakigunez, Foru Arauak izaera orokorreko arauzko xedapenak dira, Lurralde Historiko bakoitzeko Batzar Nagusiek emandako arauen artean lerrunik handiena dutenak. Eta lehen aipatu bezala, Euskal Autonomia Erkidegoan lege maila formala arautzeko eskumena Eusko Legebiltzarrari bakarrik dagokio, nahiz eta espainiar Konstituzioak tributu arloa lege formalez arautzea agintzen duen.

Laburbilduz, Erregimen orokorreko Autonomia Erkidegoak tributu arloan Estatuarekiko menpekotasuna dutenez, Estatuak mugak jar ditzake Autonomia hauen Zor Publikoan, Autonomiaren zor mailan, zor horien erantzukizun subsidiarioa Estatuak berak duelako. Erregimen orokorreko Autonomia Erkidegoek beraien zorrak ordaintzerik ez badute, Estatuak ordainduko ditu. Foru erregimeneko finantzaketan, aldiz, aldebakarreko arriskua-ren printzipioa dela eta Estatuak ez du inolako erantzukizunik Foru Lurraldeen zor mailan. Eta, gainera, Kupoa derrigorrez ordaindu beharrekoa da, tributu-bilketaren emaitzarekiko loturarik gabe. Beraz, "Autonomia" hori dela eta, Estatuak ezin du Foru Lurraldeetan beste Autonomia Erkidegoetan jarritako mugak / baldintzak ezarri.

Konstituzioak agindutako Lurraldeen arteko solidaritatea ere errespetatzen da foru erregimeneko sisteman, izan ere Euskal Autonomia Erkidegoak dagokiona sartzen duelako Lurralde-arteako Kontentsazio Funtsan (nahiz eta bertatik ezer jasotzen

ez duen). Azkenik, zerga-presio baliokideari dagokionez (Foru Lurraldeetan orokorrean zerga-presioa ezin duela Estatuarena baino txikiagoa izan: Sozietateen gaineko Zergagatik gutxiago bildu ezker, beste zergaren baten gehiago ingresatu beharko, PFEZ); betetzen da, izan ere Euskal Autonomia Erkidegoan zerga-presio orokorra Estatuaren baino altuagoa da eta. Euskal Autonomia Erkidegoan (eta, agian Nafar Foru Erkidegoan) Lurralde Historikoak tributuoak sortu/arautu, kudeatu, bildu eta aplikatu ahal izatea da ezberdintasun garrantzitsuena erregimen arrunteko Autonomia Erkidegoekiko, eta beraien tributuekiko ezberdinak izan ahal izatea da arazoa. Nafarroako tributuen arautze maila legezkoa izanik, ez dute horrenbeste arazo izan (argumentu politikoak at). Araba, Bizkaia eta Gipuzkoan, ordea, arauen maila erregelamenduzkoa izanik, mugakidean diren Autonomia Erkidegoak Tributuo Foru Arauak errekurritzen dituzte, "interes legitimoa" duen edonork aurkatu ditzakeelako helegiteak jurisdikzio arruntaren aurrean (administrazioarekiko auzien jurisdikzioa). Legitimazio zabal horretaz baliaturik helegite jartzaileak izan ziren Errioxako parlamentua eta gobernua, Kantabriako parlamentua eta gobernua, UGT-Errioxa eta Errioxako Enpresarien Elkarte. Argumentuaz, bitxikeri bat: espainiar legediaz bat zetozen Tributuo Foru arauak Europar Batasuneko legalitatearekin talka egiten zutela dioten. Eta "Estatu-laguntzen" espa-

rruan kokatzen zituzten, lurraldetasun selektibitatea ematen zelakoan¹⁷. Hau da, Estatuaren osotasunaren barnean lurralde batzuk aparteko arau onuragarriagoak zituztela, beste lurraldeak "kaltetuz" (delako kaltea frogatu gabe dagoen arren).

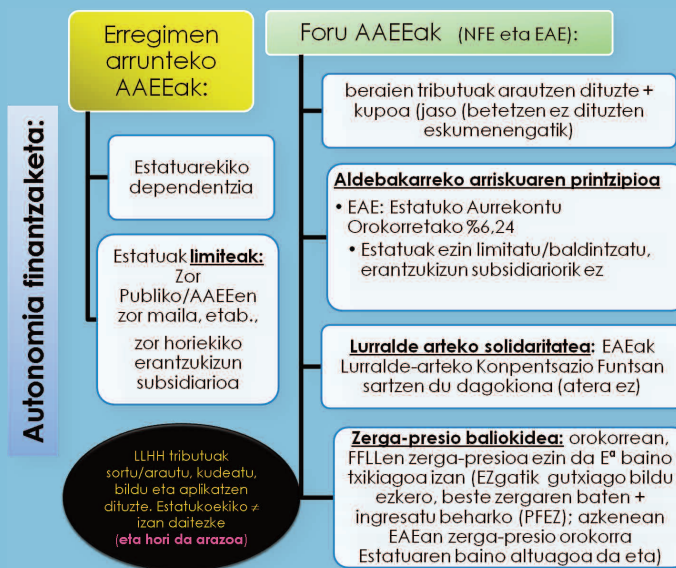
III. SORTUTAKO GATAZKEN NONDIK NORAKOAK

Aspalditik datoren kontua da. Laburbilduz, 1993-1995 bitartean Foru Aldundiak zerga murrizketa sistema bat onartu zuten Sozietateen Zergetan ("opor fiskala" deiturikoak), enpresak berengantzeko asmoz. Gainera, 1995-1999 bitartean 15 milioi € gainditzen zuten inbertsioetarako %45eko txikiaren eman zituzten. 1999ko ekainean Europar Batzordeak lehen espedienteak zabaldu zituen, onura jasotako enpresen zerrendak erreklamatu. Ez Foru Aldundiak eta ez Eusko Jaurlaritzak ez zituzten zerrendarik eman (1999ko abendua). 2000ko urtarilean Foru Aldundiak laguntza horiek derogatu zituzten.

2001eko uztailen Batzordeak 1995ko "opor fiskala" eta inbertsioetarako txikiaren lege kanpokoak aldarrikatu zituen, beraien itzultzea exijituz. 2003ko azaroan Batzordeak helegitea jarri zuen Europar Batasuneko Justizia Auzitegian

¹⁷ EBT 107.art. araututako portaerak saihesten dira.

8. Taula



(EJJA), Espainiak laguntzak berreskuratu ez zituelako salaketaz¹⁸. 2006ko abenduan EJJAk Espainia kondenatu zuen, laguntzak berreskuratzeko Aldundien ezetzagatik. 2008ko otsailak 28an tributu arloan euskal eskumenaren epaiketa hasi zen, 2008ko irailak 11an sententzian bukatuz.

III.1. Mugakideak diren Autonomia Erkidegoen jarrera.

Batez ere aipatzekoak dira europar legedia urratzean oinarritutako helegiteak. Dena den, aurrera egin aurretik, bereizketa garrantzitsu bat egin beharra dago, komunikabideetan (eta doktrinako zenbait alorretan) dena nahasturik agertzen da eta (eta ez beti jakin ezagatik, noizbehinka nahitakoak dira eta). Alde batetik tributu arloan arautze eskumena/boterea dago, tributu Foru Arau orokorrak (2008ko irailaren 11ko EJJAⁿ onartzen zena), eta beste alde batetik ahalmen horren adierazpen diren neurri zehatzak. Botere orokorra salbu gerturik, beste subjektu asko bezala (Europar Batasuneko edozein Estatu, espainiarra barne) Foru Aldundiek ere europar legetasunarekin bat ez datozen neurriak hartu ditzakete noizbehinka, dagozkie zuzenketak egitera beharturik daudela ("opor fiskalak", kasu). Behin berezituta gakoan dauden tributu arloko bi adierazpenen zentzua (arau orokorrak eta beraien aplikazioaren artekoa) arazoaren mamian sar gaitzen.

Mugakideak diren Autonomia Erkidegoen argudioak barne eta kanpo argudioetan sailkatu genitzake. "Barne argudioak" dira solidaritate eza, diskriminazioa, irain konparatiboa dela¹⁹, konpetentzia desleiala, pribilejioa, "muga efektua", umilazioa, trikimailua, engainua, traizioa, gehiegikeria...²⁰. "Kanpo argudio" bezala esaten

¹⁸ Kontutan izan behar da Europar Batasunean ordezkapen bakarra Estatuak daukatela; estatu-azpiko antolakuntzen aurkako helegiteak Estatuari igortzen zaizkio, honek Autonomia Erkidegoari eta bueltan berriz bide beretik, Estatuak beti ere tartekari delarik.

¹⁹ Zentzu honetan, eta Kantabriari dagokionez, ikus CARRERA PONCELA, A., "Efecto diferencial del Impuesto foral sobre Sociedades: algunos cálculos desde Cantabria", *Revista Asturiana de Economía (RAE)*, nº 31, 2004, 95-118 orr.

²⁰ Horrela jasotzen du, adibidez, PASCUAL MEDRANO, M.A., "La Comunidad Autónoma de la Rioja y el lla-

dute Europar batasuneko legediaren aurkakoak direla tributu foru arauak, estatu laguntzak direlakoan.

Soluzioa, noski, Estatu osoan arau berdinak aplikatzea da. Beraz, modu batean zein bestean helburu hori lortzeko asmoz, lehen pauso baten, "lurraldetasun selektibitatean" oinarriturik euskal Foru Lurraldeetako tributu eskumena zen zalantzan jartzen zena, Estatuarekiko arau ezberdinak egin ahal izatea. Argudio horrekin, mugakideak diren Autonomia Erkidegoetako instituzioak eta enpresari eta langileen elkarteak helegiteak jarri zituzten. Euskadiko Justizia Auzitegi Nagusiak (EJAN) ez zien arrazoia eman, eta helegite bidez espainiar Auzitegi Gorenera (AG) heldu zen gakoa, eta honek, ez zegokion eskumen bat bereganatuz europar zuzenbidea interpretatu eta tributu foru arauak Europar Batasuneko legalitatearen kontrakoak zirela aldarrikatu zuen (2004ko abenduak 9ko epaian), Sozietateen gaineko Zerga deuseztatuz. Hutsune legala betetzeko, Aldundiek arau berriak aldarrikatu zituzten, aurrekoen berdinak. Noski, helegite jartzaileak (mugakideak diren Autonomia Erkidegoko instituzioak, eta bertako enpresari eta langileen elkarteak) helegite berriak jarri zituzten.

Oraingoan, berriz ziklo berean ez erortzearren, EJANak Europar Batasuneko Justizia Auzitegira Lurraldetasun selektibitateari buruzko epaiketa aurreko arazoa igorri zion (Europar zuzenbidearen interpretatzaile bakarra bera bai da). Honek, 2008ko irailak 11ko epai ospetsuan, Estatu-azpiko antolakuntzek Estatuarekiko ezberdinak diren arauak egin ahal izateko bete beharreko baldintzak jarri zituen. Horrela, "Autonomia test hiru-koitza" deiturikoaren arabera, estatu-azpiko antolakuntzak instituzio, prozedimendu eta ekonomia Autonomia badauka (Estatuak parte hartzen ez badu arauen eraketan eta horien ondorio Ekonomikoak konpentsatzen ez baditu), orduan bere arauak Europar Batasuneko legediaz bat datoz eta ez dira "Estatu-laguntzak" lurraldetasun selektioari begira, arauak orokorrak direlako es-

mado "blindaje" del concierto económico vasco", *Revista general de derecho constitucional*, nº 9, 2010, 13.orr.

tatu-azpiko eremuan²¹. Kontzertu Ekonomikoa autonomia da Estatuko sistemarekiko eta ez da "lurraldetasun selektibitate" ematen. Beraz, gustuko izan ala ez, bide hau agortutzat eman daiteke.

Beraz, inguruko Autonomia Erkidegoak tributu foru sistemaren aurka izanik ere (eta ahalik eta helegite gehien jartzen dituzte, horren adierazle bezala), "etekina" atera diotela esan beharra dago. Estatuko erregimen orokorra lurralde guzti-guztietan aplikatze ezak beraiengan kalteak sortzen dituztela argudiatzen dute. Jakina denez, Sozietateen gaineko Zerga tasa (orokorra) foru lurraldeetan %28koa da, eta erregimen orokorreko zergan %30ekoa (nahiz eta enpresaren dimentsioa/fakturazioaren arabera, lehen tarte batean %25ekoa izan daitekeelarik). Horrek suposatzen du Estatuan 2 zerga tasa daudela zerga honekiko, eta 2 puntuko diferentzia hori guztiz erabakigarria dela enpresa bat kokatzerakoan foru lurraldea hautatzea Errioxa beharrean. Noski, argudio honetatik ateratako etekinak ikusita (Estatuak ustezko "kalte" hori konpentsatzen duela, miloi askotan), ez da inolako ikerketa zentzudunik egin enpresa munduan egoitza non jartzea erabakitzean kontutan hartzen diren parametroez. Enpresen exodoaz ez dago datu zehatzik, gehiezin itxi egiten diren enpresenak eta zabalitzen diren berrienak, baina berdinak direla frogatu ezin delarik. Gakoa modu argiz azaldu dezaketen datu zehatz eta sinesgarrien faltan, azken emaitza serioski hartzeko (eta izena jartzeko) zenbait aldagai ikertu eta hartu beharko dira kontutan. Hala nola, des-kokatzen diren enpresen pisua hartu beharko da kontutan, kapital soziala, langile kopurua, esportazio-inportazio ahalmena... Eta,

²¹ Ikus RUBÍ CASSINELLO, J., "El cupo y el criterio de la autonomía económica y financiera a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008", AVD/ZEA, Academia Vasca de Derecho/Zuzenbidearen Euskal Akademia, JADO Aldizkaria. Bilbo. VII. urtea. 17 zk. 2009ko iraila, 85-116 orr. Baita ere, MARTÍNEZ BÁRBARA, G., "Las conclusiones de los Abogados Generales del Tribunal de Justicia europeo en asuntos relativos a la selectividad territorial de las medidas fiscales regionales: del Abogado General Saggio en la cuestión prejudicial sobre el País Vasco (1999) al Abogado General Jääskinen en el asunto Gibraltar (2011)", Forum Fiscal de Bizkaia, 2012.

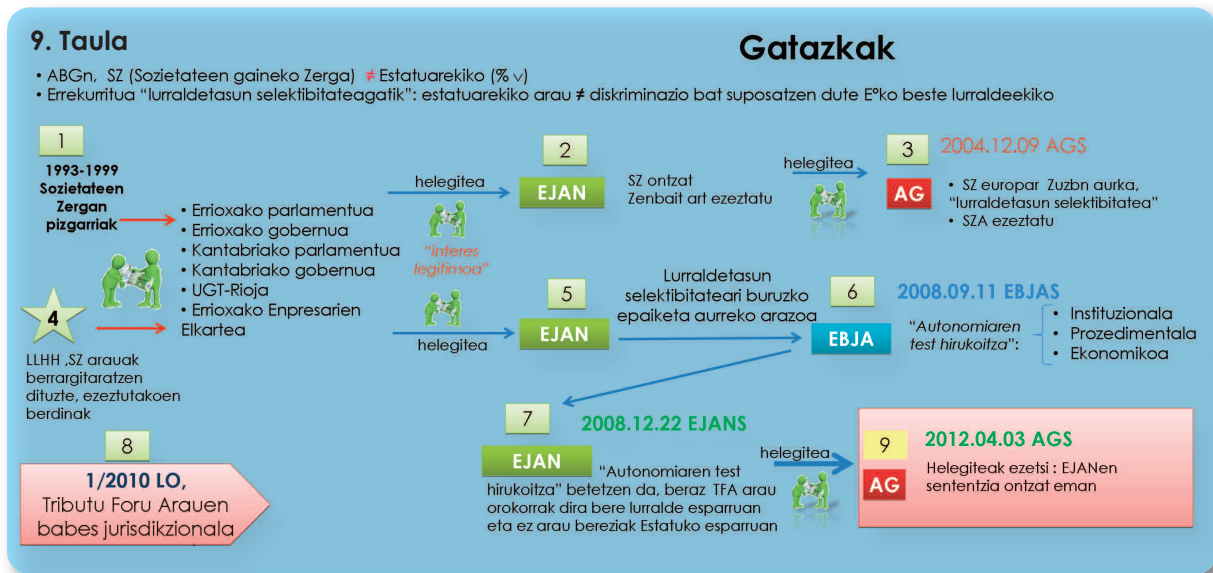
batez ere, lekua bateak itxi diren enpresak bestean zabaldu direnak direla ziurtatu. Leku aldatzea benetan Euskal Autonomi Erkidegora izan dela argia izan behar du. Eta, aldatzearen arrazoiak ere tributuekiko erlazio zuzenekoak izan direla (presio fiskala: Sozietateen gaineko Zerga, baina baita ere udal zergak, etab.), soldaten kostua (soldatak, kotizazioak...), BEG (Barne Ekoizpen Gordina), solairuen kostua, komunikazio bideak, garraioak, gizarte kargak (lansariak, kotizazioak etab, Euskal Autonomi Erkidegotik kanpo zertxobait txikiagoak direnak), etab. Parametro hauek direla medio, ikerketa sakona beharko litzateke mugakideak diren Autonomia Erkidegoetatik Euskal Autonomi Erkidegora zenbat eta zein pisua duten enpresen aldatzea (zerga arrazoia dela medio) ikusteko eta, aldiz, kontutan hartu beharko dira ere Foru lurraldeetatik erregimen orokorreko espainiar lurraldera aldatzen direnak, beste arrazoi batzuk direla eta (kotizazio karga txikiagoak, solairu merkeagoak, presio politikoak...)

Doktrinaren zati batek ere (zenbait jarrera politikoek gain) zerga ezberdintasunak suposatzen duena ez da horrenbeste jada finkaturik dauden enpresak Euskal Autonomia Erkidegorantz lekuz aldatzearen arriskua baizik eta inbertsio berriei begira erakarpena erlatiboaren galtzea baizik²².

Lehen tributu foru sistemari mugakideak diren Autonomia Erkidegoek ateratako "etekina" aipatzean, zenbaiten Estatutuetan ustezko "muga efektu" hori jaso dutenaz ari ginen. Izan ere, 1999an Errioxak Estatutua aldatu zuenean, testuan klausula bezala sartu zuen²³. Zenbait ñabar-

²² CARRERA PONCEDA, A., *Impuesto de Sociedades y atracción de empresas. El caso vasco visto desde Cantabria, Universidad de Cantabria, Santander, 2005, 16. orr.*

²³ Errioxar lurraldearen diru sarrerak eta Estatuaren tributu orokorretan bere parte hartzea zehazterakoan beste faktore batzuen artean zera hartuko zela kontutan jaso zen: beste lurraldeekiko muga egoeratik ondorioztatu diren efektuen desoreken zuzenketa". Errioxako Estatutuko 46.1 art. ("A los efectos de concretar los ingresos de la Comunidad Autónoma de La Rioja, y de forma especial, la participación territorializada de La Rioja en los tributos generales que se determinen y las condiciones para la aprobación de recargos sobre tributos del sistema fiscal general, en el marco de lo dispuesto en el artículo 157.3 de la Constitución y en la legislación que lo desarrolle, la Administración General



dura eta aldaketa txikiekin, gauza bera egin zuten Gaztela-Lehoi eta Kantabrian beraien Estatutuetan.

Azken finean, oraindik estatuan konpondu gabe dagoen eredia da gakoa. Tributu foru sistema estatuko legediarekin eta europar legediarekin bat datorren araudia da, beraz definizioz ez luke zertan epai-babesa jaso dezaketen kalterik sortu behar. Aldiz, praktikan gertatzen ari dena da mugakideak diren Autonomia Erkidegoak Kontzertu ekonomikoaren kontra "blindatu" egin direla, eta horretan darraia.

III.2. Europar Batasuneko batzordearen ikuspuntua.

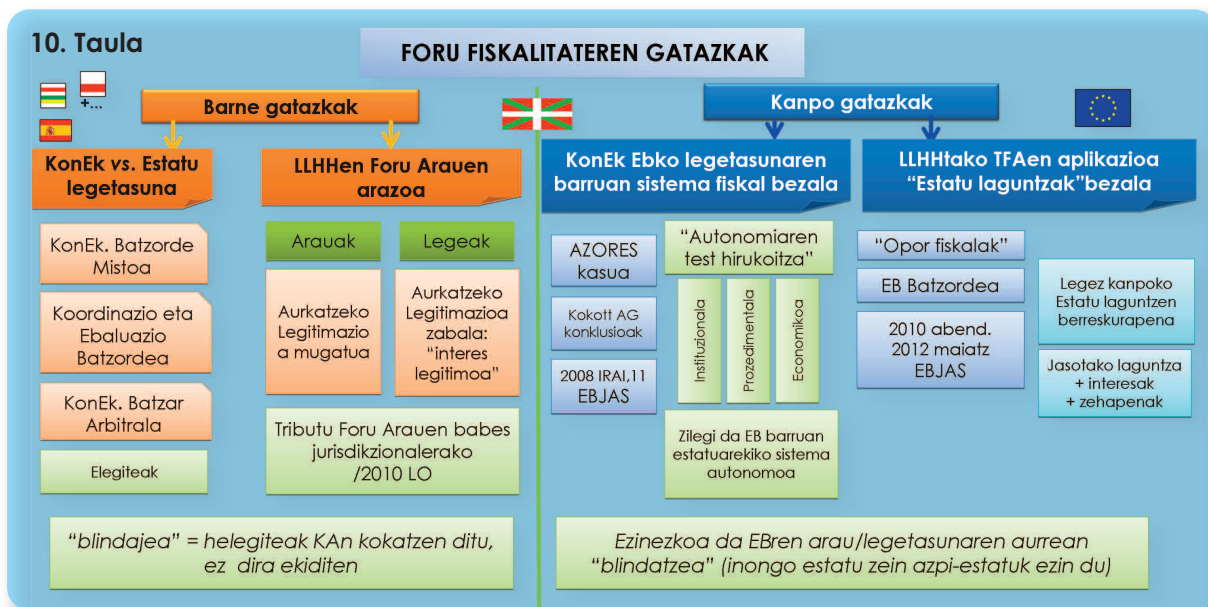
Aipatzekoa da guzti honetan Europar batzordearen jarrera. Jakina denez, bere eskumenen ar-

del Estado y la Comunidad Autónoma de La Rioja suscribirán un acuerdo bilateral que se formalizará en Comisión Mixta, que podrá ser revisado periódicamente de forma conjunta, el cual deberá tener en cuenta el esfuerzo fiscal de La Rioja y que atenderá singularmente los criterios de corresponsabilidad fiscal y solidaridad interterritorial, así como la corrección de los desequilibrios producidos en La Rioja por los efectos derivados de su situación limítrofe con otros territorios". LO 3/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía de La Rioja (BOE nº 146, de 19 de junio de 1982 y BOR nº 1 de 10 de julio de 1982), Redactado conforme a la LO 2/1999, de 7 de enero, BOE nº 7 de 8 de enero de 1999 y BOR nº 4 de 9 de enero de 1999).

tean europar legetasuna babestea dago, eta bere horretan ulertu izan du estatu-azpiko antolakuntzen arauak kontu handiz begiratu behar direla. Izan ere, nahiko lan badauka Batzordeak 27 Estatuetako araugintza aztertuz, estatu-azpikoez arduratzen hasteko, itzelezko lana litzateke... eta horrela ulergarria da ugaltze horren aurka adierazitako jarrera.

"Opor fiskalen" kasuan, azken finean "errespetu" kasu baten aurrean gaudela esan genezake. Batzordeak onartzen ez duena da bere gainetik salto egin eta Lurralde Historikoei galdetu/kontsultatu gabe europar legetasunarekin zerikusia duten erabakiak beraien kabuz hartzea. Azken finean, formazko arazoa da, ez horrenbeste edukari begira. Horregatik tematu da "opor fiskalen" gaierekin, eta azken ondorioetaraino heldu ere.

Honetan, gakoa, eskumena duten instituzioen ordezkartza da; egun, Estatuak bakarrik daukate hitza Europar Batasuneko instituzio erabakitzailetan (espainiar delegazioetan Autonomien nolabaiteko presentzia onartzen hasia den arren). Euskal instituzioak berezkoa duten Tributu arloko erabakietan parte hartzea eskatzen dute, beraien interesak babesteko (Estatukoekin bat ez datozen kasuak gerta daitezkeelako, adibidez). Baina hori beste gai bat da... (hala ez).



IV.LABURBILDUZ, EGUNGO EGOERA: "BLINDAJEAREN" TRIKIMAILUA

Asko idatzi izan da, bai komunikazio medioetan, bai doktrina artean, delako "blindajeaz". Lehenik eta behin, argi izan behar dugu "blindaje" izenaz ezagutzen dena ez dela halakorik. Berezko izena, otsailaren 19ko 1/2010 Lege Organikoak, Konstituzio Auzitegiari buruzko eta Botere Judizialaren lege organikoak aldatzeari buruzkoa, ez du izen hori inondik ere jasotzen. Izatez, Tributu Foru Arauen babes juridikionala jasotzen du, trikimailu juridiko bat erabiliz arau hauen helegitea Konstituzio Auzitegiaren ezagutzapean sartuz (eta, beraz, orain arteko Administrazioarekiko Auzien Jurisdikziotik ateraz). Horrek Tributu Foru Arauak aurkatzeko legitimazioa mugatu egiten du, aurretik esan bezala EKko 162.artikulukoetara (instituzioak) eta ez lehengo "interes legitimoa" duen edonor (AAJL 19.art).

Praktikan, helegite jartzea ez da saihestu, orain arteko aurkari izan diren Errioxako, Kantabriako eta Gaztela-Lehoiko instituzioek legitimazioa izaten jarraitzen dute eta. Ez horrela UGT-Errioxa eta Errioxako enpresarien Elkarteak, hauek bai legitimazioa galdu dute eta. Baina helegiteak jarraitu dute, beraz "blindatze" ideia gezurtia da (argumentu bezala erabiltzen duten arren²⁴). Lege organiko honek Tributu Foru arauak berrikusteko araubidea

aldatzen du, auzitegiaren babesaren defizita gainditu nahian. Esan bezala, Foru Arauen edukia tributuen arloan konstituzio aginpidez lege erre-berbapean badago, baina arau horiek berrikusteko araubidea Administrazioarekiko auziena zen. Eduki bereko gainerako legeak, ostera, Konstituzio Auzitegiaren aurrean soilik berrikus zitezkeen. 1/2010ko LOak Jurisdikzioa aldatzen die tributu foru arauari, baina ez izaera juridikoa. Erregelamenduak izaten jarraitzen dute, baina materia kontutan hartuz, beraien aurkako helegiteak Konstituzio Auzitegian kokatzen dira, horrek dakarren legitimazioa ("interes legitimoa" baino hertsia) eta prozedura aldetik aldatetekin. Baina helegiteak jartzea ez da saihestu, beraz "blindajea" deitzea pixka bat ausarta da...

Europar Batasunari dagokionez, guztiz ezinezkoa da inondik inolako blindajerik. Batasun-kideak diren Estatuetak maila guztietako arauak Europar legetasunaren menpe daude, nahita ez

²⁴ Aipatzearren bakarrik, ikus Pascual Medrano, A. (2010), "La Comunidad Autónoma de la Rioja y el llamado "blindaje" del concierto económico vasco", Revista general de derecho constitucional, 9. Zkia, 15-. ; (2012), "La Rioja: un nuevo capítulo en el largo conflicto fiscal ligado al "efecto frontera"", Iustel, Revista General de Derecho Constitucional (RGDC) 14.zkia, 1-27. Google, "efecto frontera" sarterik besterik ez dago berdineriaz jabetzeko.

errespetatu behar dute datozen instituziotik datozelarik ere. Eta gauza bera esan daiteke, nola ez, Estatu-azpiko antolakuntzaz, ez daukate europar legetasun ikuskaritzatik alde egiterik. Beraz, Europa mailan blindajea guztiz ezinezkoa da.

V. BIBLIOGRAFIA

Kontzertu Ekonomiakoari buruzko informazio gehiagorako, ikus <http://www.adconcordiam.org>

ALONSO ARCE, I. (1998), "Naturaleza de las Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco y su posición en el ordenamiento jurídico", Forum Fiscal de Bizkaia, iraileko zkia, 3-10 orr.

ALONSO OLEA, E.J. (2002) "Las haciendas forales vascas. 1500-2002. Una historia del concierto económico", in AAVV., "El Concierto Económico Vasco historia y renovación. Las valoraciones de la población de la C.A.P.V. al respecto", Cuadernos Sociológicos Vascos, 12 zkia., 7- 49 orr.

ALONSO OLEA, E.J. (1995), El Concierto Económico (1878-1937). Origen y formación de un Derecho Histórico, IVAP, Oñati.

CARRERA PONCELA, A., "Efecto diferencial del Impuesto foral sobre Sociedades: algunos cálculos desde Cantabria", Revista Asturiana de Economía (RAE), nº 31, 2004, 95-118 orr.

CARRERA PONCEDA, A., Impuesto de Sociedades y atracción de empresas. El caso vasco visto desde Cantabria, Universidad de Cantabria, Santander.

CORCUERA ATIENZA, J. (2003), "Consecuencias y límites de la constitucionalización de los Derechos Históricos de los Territorios Forales", REDC, 23.urtea, 69.Zkia, iraila-abendua.

DE LA HUCHA CELADOR, F. (2006), "La naturaleza legislativa de las normas forales de los territorios históricos del País Vasco", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, 129 zkia, 21-40 orr.

ELA-STV, Informe sobre fiscalidad en Hego Euskal Herria 2003: aumenta la injusticia, Manu Robles-Arangiz Institutua, Bilbao, 2004.

ELA-STV, La cara oculta del Concierto y Convenio Económico: regresividad, desigualdad, fraude: año fiscal 2000, Manu Robles-Arangiz Institutua, Bilbao, 2001.

ELA-STV, Más presión fiscal para las rentas de trabajo y menos para las empresariales y de capital: el Concierto Económico parte del Estatuto muerto: informe año fiscal 2001, Manu Robles-Arangiz Institutua, Bilbao, 2002.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., (1988), «Concepto de Foralidad en la Constitución de 1987», Los Derechos Históricos Vascos-en, IVAP, Oñati.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R. (1985), Los Derechos Históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca, Centro de Estudios Constitucionales, Civitas, Madrid.

GARCÍA RUÍZ, J.L. eta GIRÓN REGUERA, E. (1997), "La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica", Revista Española de Derecho Constitucional, 17. urtea, 51. zkia, iraila-abendua, 141-158 orr.

HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M., (1998a), Derechos Históricos y Constitución, Taurus, Madrid.

HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M., (1998b), "Los Derechos Forales como Derechos Históricos", REDC, 18. urtea, 52.Zkia, Urtarrila-apirila, 53-80 orr.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G., "Las conclusiones de los Abogados Generales del Tribunal de Justicia europeo en asuntos relativos a la selectividad territorial de las medidas fiscales regionales: del Abogado General Saggio en la cuestión prejudicial sobre el País Vasco (1999) al Abogado General Jääskinen en el asunto Gibraltar (2011)", Forum Fiscal de Bizkaia, 2012.

PASCUAL MEDRANO, M.A., (2010) "La Comunidad Autónoma de la Rioja y el llamado "blindaje" del concierto económico vasco", Revista general de derecho constitucional, nº 9.

PASCUAL MEDRANO, M.A. (2012), "La Rioja: un nuevo capítulo en el largo conflicto fiscal ligado al "efecto frontera"", *Iustel, Revista General de Derecho Constitucional (RGDC)* 14.zkia, 1-27.

RUBÍ CASSINELLO, J., (2009) "El cupo y el criterio de la autonomía económica y financiera a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008", *AVD/ZEA, Academia Vasca de Derecho/Zuzenbidearen Euskal Akademia, JADO Aldizkaria*. Bilbo. VII. urtea. 17 zk. 2009ko iraila, 85-116 or.

SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., (2012), *El Concerto Económico Vasco ante el Juez Comunitario: La judicialización de las Normas Forales tributarias en el ámbito jurídico europeo. Situación vigente (ayudas de Estado) y perspectivas de futuro*, José M^a Leizaola 2011 Saria, IVAP, Oñati.

LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS REALIZADAS POR ETAPAS EN EL PLAN GENERAL CONTABLE TRAS LA REFORMA OPERADA POR EL REAL DECRETO 1159/2010, DE 17 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBAN LAS NORMAS PARA LA FORMULACIÓN DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

I. INTRODUCCIÓN. ALCANCE DE LAS NORMAS DE CONSOLIDACIÓN EN EL REAL DECRETO 1159/2010.

Como seguramente se recordará, durante el mes de noviembre del año 2003 la Comisión Europea adoptó una interpretación en su Documento titulado "Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad, así como de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978 y de la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983 sobre contabilidad", señalándose que, por lo que respecta al Apartado 2.2.2., referente a la Definición de "cuentas consolidadas", la definición de grupo y la de las sociedades dispensadas de consolidar, la competencia correspondía a cada Estado miembro, incluso en relación a los llamados "grupos cotizados".

Pues bien, de conformidad con lo anterior el art. 2 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC), procedió a fijar el alcance de las normas de consolidación, precisando que las mismas han de ser de aplicación obligatoria por las sociedades dominantes españolas obligadas a consolidar, en los siguientes términos. En primer lugar, si alguna sociedad del grupo hubiese emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, habrá aplicar obligatoriamente la Sección Primera del Capítulo Primero y la Sección Primera del Capítulo Segundo, que representan así el desarrollo reglamentario de los arts. 42 y 43 del Código de Comercio. Por su parte las restantes sociedades deberán aplicar la norma de forma íntegra salvo que, al amparo de lo dis-

puesto en el art.43.bis del Código de Comercio, optasen por aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la Unión Europea, en cuyo caso solo les resultaría de aplicación obligatoria las Secciones indicadas en el inciso anterior. Señala además el citado art. 2 que las presentes normas aprobadas han de ser igualmente de aplicación obligatoria para las restantes personas, físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, pero que de forma voluntaria hubieran decidido hacerlo, así como en aquellos casos en los que una norma sustantiva imponga a los sujetos incluidos en su ámbito de aplicación la obligación de consolidar de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio.

II. MODIFICACIONES OPERADAS POR LAS NOFCAC EN EL RÉGIMEN CONTABLE DE LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS REALIZADAS POR ETAPAS.

1. CONSIDERACIONES GENERALES.

Como no podía ser de otra forma, a través del art. 4 del Real Decreto 1159/2010 se incluyó la necesaria modificación del vigente PGC que debía operarse a este respecto.

Como es sabido la aplicación del método de adquisición regulado en la Norma de Registro y Valoración 19.ª, relativa a las Combinaciones de negocios del vigente Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, constituye el elemento básico sobre el que se asienta la consolidación, fijándose a través de la misma los criterios generales para integrar los activos y pasivos de las sociedades dependientes en las cuentas consolidadas en la fecha de toma de control. A tal efecto la revisión de estas normas, en lógica correspondencia, exigía revisar la regulación en materia de combinaciones de negocios incluida en el Plan General de Contabilidad. La citada Norma de Registro y Valoración (NRV) 19.ª establece los criterios contables que deben aplicarse

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

para contabilizar las operaciones de fusión, escisión o cesión global de activo y pasivo reguladas en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, en aquellos casos en los que el patrimonio que se transmite en bloque por sucesión universal constituye un negocio, al margen de que lo sea o no el adquirente, de conformidad con la nueva definición de negocio incluida en la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 3 adoptada por la Unión Europea.

En líneas generales puede afirmarse que la modificación introducida continúa la línea iniciada con anterioridad, excepto en lo relativo a la determinación del fondo de comercio en las combinaciones de negocios por etapas, si bien se incorporan desarrollos y precisiones destinadas a mejorar el reflejo contable de esta clase de operaciones.

Sabido es que las combinaciones de negocios son aquellas operaciones en virtud de las cuales una empresa adquiere el control de uno o varios negocios. A efectos de lo dispuesto en la NRV 19ª, un negocio consiste en un conjunto integrado por actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con la finalidad de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes. Por su parte el "control" es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos derivados de la realización de sus actividades.

Con carácter general la Norma de Registro y Valoración 19ª, en su actual redacción, introduce un nuevo párrafo de conformidad con el cual en cada transacción la empresa debe determinar si se trata de una combinación de negocios y, en particular, si el conjunto de elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario no será de aplicación el método de adquisición, salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos, de acuerdo con

lo que a tal efecto disponga la citada norma. En este supuesto el coste de la transacción deberá distribuirse entre los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, sobre la base de sus valores razonables relativos. Estas operaciones no darán lugar a un fondo de comercio ni a una diferencia negativa.

Las combinaciones de negocios, en función de la forma jurídica adoptada, pueden originarse a resultas de cualquiera de las siguientes actuaciones: fusión o escisión de varias empresas; adquisición del conjunto de los elementos patrimoniales de una empresa o parte de la misma que constituyan un negocio; adquisición de acciones o participaciones de una empresa; y otras operaciones cuyo resultado sea que una empresa adquiera el control de otra (caso, por ejemplo, de las operaciones de autocartera).

Al igual que sucedía al amparo de su redacción anterior la NRV 19ª establece que si la combinación de negocios se produce a través de la realización de procesos de fusión, escisión o adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa, habrá de aplicarse el método de adquisición. En cambio, si la toma de control se realiza vía participaciones u otras operaciones, la valoración habrá de tener lugar a través de la NRV 19ª. Instrumentos financieros, 2.5. Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Con carácter general el citado método de adquisición consta de las siguientes fases: determinación de la fecha de adquisición; identificación de la empresa adquirente; determinación del coste de la combinación de negocios para la empresa adquirente; reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos; y, por diferencia, cálculo del importe del fondo de comercio de consolidación o, en su caso, de la diferencia negativa de consolidación.

El surgimiento de este conjunto de fases se deriva del hecho de que el método de adquisición supone que la empresa adquirente habrá de contabilizar, en la fecha de adquisición, los activos adquiridos y los pasivos asumidos así como, en su

caso, la diferencia resultante entre el valor de dichos activos y pasivos y el coste de la combinación de negocios. Pues bien la citada modificación del PGC tuvo como origen la adopción en el mes de junio de 2009 por parte de la Unión Europea (UE) del nuevo texto de la NIIF número 3, Combinaciones de Negocios, implicando el desarrollo de un proceso de convergencia normativa entre la norma española y la internacional.

La modificación fundamental se produjo, como se ha señalado, en la Norma de Registro y Valoración 19ª, relativa a las Combinaciones de Negocios y, en menor medida, en la Norma de Registro y Valoración 21ª, referente a Operaciones entre empresas del grupo. Ahora bien la modificación de las anteriores normas generó igualmente los siguientes cambios: NRV 9ª. Instrumentos financieros, 2.5. Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas; NRV 13ª. Impuesto sobre beneficios: 2.2. Pasivos por impuesto diferido; 2.3. Activos por impuesto diferido; 4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.

Asimismo se produjo la incorporación de una regla (10) en la norma para la elaboración de las cuentas anuales, las normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, procediéndose a modificar igualmente el cuadro de conciliación de la cuenta de pérdidas y ganancias, del modelo normal y abreviado (tercera parte del Plan).

Otras modificaciones operadas fueron las siguientes: Nota 1.3 del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC); Nota 7.2.2. del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC); supresión del punto 4 del apartado 12.1 Impuesto sobre beneficios, de la nota 12. Situación fiscal del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC); modificación de la nota 19 del modelo normal de la memoria (tercera parte del PGC); y modificación de la nota 20.4 del modelo normal de la memoria incluida en la tercera parte del PGC.

Por último fueron objeto de modificación las definiciones y relaciones contables de las siguientes cuentas (quinta parte del PGC): prima de emisión

o asunción (110); reservas voluntarias (113); ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (133); transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta (802); y transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta (902).

No constituyendo el objeto del acuerdo de fusión, escisión o cesión global un negocio, se prevé que no resulte aplicable el método de adquisición en aquellos aspectos que se opongan al criterio previsto en la respectiva Norma de Registro y Valoración para contabilizar los correspondientes elementos patrimoniales. Sin embargo, no se considera contraria a dicha regulación (y, en consecuencia, serán aplicables a los citados acuerdos) los criterios establecidos para reconocer y valorar el traspaso de los elementos patrimoniales, el registro de los efectos contables de la operación, los criterios para calificar una operación como adquisición inversa, así como las consecuencias que de ello se derivan (caso, por ejemplo, de las normas de elaboración de las cuentas anuales de las sociedades que participan en la operación).

La contabilización por etapas de una combinación de negocios en cuentas individuales no presenta diferencias conceptuales respecto al registro de la eliminación inversión-patrimonio neto, ya que los efectos en las cuentas individuales de la entidad adquirente por motivo de la valoración a valor razonable de la participación previa resultan análogos a los allí descritos.

La concesión del plazo de un año para contabilizar de forma definitiva la combinación de negocios representa, en la actualidad, el contrapunto de la exigencia de reconocer la combinación de negocios con efectos desde la fecha de adquisición, frente a la situación anterior a la reforma contable, en la que en las operaciones de fusión (por ejemplo, los valores a considerar) eran los incluidos en el balance de fusión, sin necesidad de practicar ajuste alguno en la fecha de inscripción de la fusión, salvo el derivado de los activos netos generados desde la fecha del citado balance. Tenía lugar así el surgimiento de una incertidumbre sobre la existencia y medición del valor razo-

nable de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la adquirida en la fecha de celebración de la Junta de accionistas, poniéndose con ello de manifiesto la necesidad de otorgar el citado plazo para valorar de forma definitiva la operación, sin perjuicio de que, con carácter general, dichas valoraciones no difiriesen de forma significativa de las incluidas en el balance de fusión, salvo en lo que concierne al fondo de comercio calculado a efectos extracontables en el balance de fusión de la adquirida, el cual se verá ajustado por los resultados contabilizados en el ejercicio hasta la fecha de adquisición.

En todo caso, y a tal efecto, la información a considerar habrá de ser la existente en la fecha de adquisición y en ningún caso la producida con posterioridad, salvo que la misma simplemente constituya un mero ajuste a la fiabilidad de las estimaciones que se realizaron en dicha fecha como, por ejemplo, la información obtenida sobre el beneficio generado por la entidad combinada en el periodo de valoración. En este sentido, y en la línea con los criterios aplicables a la valoración posterior de estas operaciones, se dispone la prohibición de ajustar el coste de la combinación más allá del plazo de un año desde la fecha de adquisición. Así, una vez finalizado el periodo de valoración, cualquier ajuste habrá de ser tratado de forma prospectiva y, en particular, el que pudiera afectar al importe definitivo de la contraprestación contingente, cuya variación de valor desde dicha fecha (finalización del periodo de valoración) habrá de contabilizarse en todo caso con abono o cargo a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, salvo que se hubiera incurrido en un error. Este mismo tratamiento resulta aplicable a la otra excepción que recogía la norma derogada del Plan General de Contabilidad, a saber, el reconocimiento de activos por impuestos diferidos cuyo registro, una vez transcurrido el periodo de valoración, ya no vendrá acompañado del correspondiente ajuste en el importe del fondo de comercio.

Como es sabido, una combinación de negocios realizada por etapas es aquella en la que, con la finalidad de obtener el control de la sociedad adquirida, se han realizado transacciones sucesi-

vas en diferentes momentos, de manera que en el momento en que se adquiere el control la empresa adquirente ya tenía una participación previa en la sociedad adquirida.

Tal y como se ha señalado, nuestra regulación contable correspondiente a esta situación queda plasmada en la Norma de Registro y Valoración 19ª del vigente PGC, reformada por el Real Decreto 1159/2010, así como en el art. 26.3 de las Normas de Consolidación. Pues bien, tras la citada reforma se señala que la participación previa que la sociedad adquirente tuviera en la adquirida ha de valorarse, en la fecha de adquisición del control, por su valor razonable a dicha fecha. Aquellas diferencias que surgieran entre el valor por el que estuviera contabilizada la participación y su valor razonable se llevarán a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada. Y, en caso de que se produjesen ajuste valorativos previos asociados a dichas inversiones directamente contabilizados en el patrimonio neto, los mismos se transferirán a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Dicho beneficio o pérdida (ya tuviera o no ajuste valorativo previo contabilizado) figurará en una de las siguientes partidas, en función de la cartera en la que estuviera contabilizada la participación en las cuentas individuales de la sociedad adquirente: 16.b) Imputación al resultado del ejercicio por los activos financieros disponibles para la venta (dentro del Epígrafe 16. "Variación de valor razonable en instrumentos financieros"); 18. b) Resultados por enajenaciones y otras (dentro del Epígrafe 18. "Deterioro y resultados por enajenaciones de instrumentos financieros"); y 20) Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto sobre una sociedad multigrupo. Por lo que respecta a la determinación del valor razonable, en la fecha de adquisición de la participación previa en la empresa adquirida, la norma dispone que el mejor referente será el coste de la combinación, salvo que se tuviera evidencia en contrario, en cuyo caso podrían emplearse otras técnicas de valoración destinadas a determinar ese valor razonable.

Y, una vez valorada la participación previa por su valor razonable, habrá que proceder a calcular

el fondo de comercio de consolidación o, en su caso, la diferencia negativa como diferencia entre los siguientes factores: de una parte, el coste de la combinación de negocios (teniendo presente a tal efecto que, de cara a su cálculo, habrá que añadir el valor razonable en la fecha de adquisición de las inversiones previas que tuviera la entidad adquirente en el capital de la entidad adquirida); y, de otra, el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos.

Este conjunto de modificaciones adoptadas en materia de combinaciones de negocios se completa además con la regulación incluida en las normas de elaboración de las cuentas anuales, al objeto de precisar su contenido en el supuesto de adquisiciones inversas, así como con la revisión de las notas de la memoria relativas a la materia, esto es, de la Nota 7.2.2 del modelo normal sobre fondo de comercio y de la Nota 19, Combinaciones de negocios. A resultas de este conjunto de modificaciones introducidas en materia de combinaciones de negocios, se hacía necesario adoptar a través del Real Decreto 1159/2010 una serie de novedades. De entre estas novedades destaca, por ejemplo, la inclusión de una revisión parcial de la Norma de Registro y Valoración 9.ª, relativa a Instrumentos financieros, y de la 13.ª, reguladora del Impuesto sobre beneficios. Tuvo lugar asimismo una reforma del apartado 2 y la incorporación de un nuevo apartado 3 en la Norma de Registro y Valoración 21.ª, relativa a Operaciones entre empresas del grupo.

En líneas generales a través de esta reforma se persigue sistematizar la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre el mantenimiento del valor contable precedente e incorporar, en su caso, la valoración en términos consolidados en todas aquellas operaciones en las que se produce un desplazamiento de elementos patrimoniales constitutivos de un negocio entre las sociedades del grupo, tal y como éstas se definen en la NECA 13.ª, siempre y cuando, como consecuencia de la operación, no se produjese una variación en los activos controlados o en los pasivos asumidos por las sociedades que interviniesen en la operación, fuera

de la mera aportación de un negocio recibiendo a cambio acciones o participaciones de la sociedad cesionaria o de la adquisición del mismo entregando como contraprestación instrumentos de patrimonio propio. Y todo ello sin perjuicio de que en la memoria de las cuentas anuales se informe del valor razonable de los citados elementos patrimoniales o de los instrumentos de patrimonio entregados en contraprestación, en aquellos casos en que, por exigencias de la norma mercantil, la operación deba formalizarse en escritura pública en la que se haga constar el valor razonable de los citados elementos.

En atención a idénticas razones se procede a regular estas operaciones desde la perspectiva de la recuperación o distribución del patrimonio aportado o del generado por las sociedades del grupo, es decir, tratándose de aquellos supuestos de reducción de capital, disolución o distribución de dividendos, cuando la cancelación de la deuda calculada en términos de valor razonable por imposición de la norma mercantil se realice entregando a cambio elementos patrimoniales constitutivos de un negocio con un valor en libros inferior a dicho importe. De este modo cuando, con motivo de la realización de la citada operación no intervenga la empresa dominante, o la dominante de un subgrupo, y su dependiente, las cuentas anuales a considerar a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los citados elementos patrimoniales cuya sociedad dominante sea española. Y, en el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación o por el hecho de no existir obligación de consolidar, se tomarían los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales.

Sabido es que, al objeto de otorgar cumplimiento a los criterios recogidos en la Norma de Registro y Valoración 21.ª, perteneciendo las sociedades intervinientes en la realización de la citada operación a un grupo que formula sus cuentas anuales consolidadas aplicando las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la Unión Europea, las referencias que en la citada

Norma de Registro y Valoración se realizan a las cuentas anuales consolidadas lo son a las que desarrollan los criterios contenidos en el Código de Comercio, debiendo ser estos últimos los que deban tomarse en consideración a los efectos de formular las cuentas anuales individuales, sin perjuicio de la lógica aplicación del principio de importancia relativa. Ahora bien quedan al margen de este razonamiento las operaciones de cesión global, así como las fusiones o escisiones en las que la entidad adquirente deba compensar a las sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida producida en el patrimonio neto de estas últimas, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 de los arts. 49 y 52 de la Ley 3/2009, de 4 de abril. En estos casos, y tras la aprobación del Real Decreto 1159/2010, los elementos patrimoniales habrán de incorporarse a las cuentas individuales de la adquirente por su valor razonable, siempre que dicha compensación se realice mediante la entrega de un activo monetario.

La modificación del PGC en este punto concluye con una propuesta de revisión del cuadro de conciliación de cuentas y partidas, así como del modelo normal y abreviado de balance incluido en su tercera parte y de las descripciones y relaciones contables de las cuentas que se hayan visto afectadas por los cambios en los criterios de registro y valoración.

La Norma de Registro y Valoración 19ª, en su actual redacción, introduce un nuevo párrafo en el que se señala que en cada transacción la empresa en cuestión deberá determinar si se trata de una transacción de negocios conforme a la definición prevista al efecto y, en particular, si el conjunto de elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario no será de aplicación el método de adquisición, salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente Norma de Registro y Valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, como una asunción de pasivos, de acuerdo con aquello que a tal efecto disponga la citada Norma. En dicho caso el coste de la transacción habrá de distribuirse entre los activos identificables adquiri-

dos y los pasivos asumidos, sobre la base de sus valores razonables relativos. Dichas operaciones no darán lugar a un fondo de comercio ni a una diferencia negativa. Las combinaciones de negocios, en función de la forma jurídica empleada, pueden originarse como consecuencia de la realización de las siguientes operaciones: la fusión o escisión de varias empresas; la adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de parte de la misma que constituyan un negocio; la adquisición de las acciones o participaciones de una empresa; y la realización de aquellas otras operaciones cuyo resultado sea que una empresa adquiera el control de otra (caso, por ejemplo, de las operaciones de autocartera).

Pues bien, al amparo de la vigente redacción de la NRV 19ª, si la combinación de negocios se produjese a través de la realización de procesos de fusión, escisión o adquisición del conjunto de los elementos patrimoniales de una empresa, se aplicará el método de adquisición. En cambio, si la toma de control tuviese lugar a través de participaciones o de otras operaciones, la valoración se realizará a través de la NRV 9ª. Instrumentos financieros, 2.5. Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Con carácter general la aplicación del método de adquisición supone que la empresa adquirente contabilice los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos por su valor razonable. No obstante la aplicación de dicho método requerirá de la realización de las siguientes actuaciones: identificación de la empresa adquirente; determinación de la fecha de adquisición; cuantificación del coste de la combinación; reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos; y determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

En aquellas adquisiciones de negocios en las que la entidad adquirida lo fuese una sociedad que ya formase parte del grupo de sociedades con anterioridad a la adquisición no cabrá la posibilidad de considerar que se ha producido una combinación de negocios en el sentido que es-

tablece el art. 22 del Real Decreto 1159/2010, ya que en dicho caso el grupo ya ostentaba el control con anterioridad a dicha adquisición, de manera que no resulta adecuado el método de adquisición que se establece en la Norma para aquellos casos en los que sí se pueda entender que se ha producido una toma de control.

Señala a este respecto el apartado primero del art. 22.1 de las Normas de Consolidación que *“La adquisición por parte de la sociedad dominante del control de una sociedad dependiente constituye una combinación de negocios, en la que la sociedad dominante ha adquirido el control de todos los elementos patrimoniales de la sociedad dependiente. Esta adquisición se contabilizará de acuerdo con lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 19.ª Combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, considerando las reglas particulares que en la presente Subsección se indican desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas”*.

De este modo, en aquellos casos en los que, con objeto de una aportación no dineraria o de una escisión, se establezca una relación de dependencia con respecto a otra sociedad, en el supuesto de que con anterioridad a la realización de dicha operación ambas sociedades se encontrasen bajo un control común o dirección única, no podrá considerarse que se haya adquirido el control por parte del grupo, dado que dicho control se ostentaba ya con anterioridad a la realización de la aportación.

Por tanto, si se aplicase el método de adquisición se estaría actuando como si el grupo de sociedades hubiese adquirido el control de la sociedad dos veces, sin haberlo perdido en ningún momento previo. Estaríamos pues en presencia de otra de las excepciones a la aplicación del método de adquisición, objeto de regulación en el art. 40 del Real Decreto, a saber, la relativa a aquellas operaciones de aportación no dineraria o escisiones en las que, con carácter previo, el grupo ya ostentase el control, tal y como se señala de manera expresa en el propio precepto encargado de regular la combinación de negocios (art. 22 del Real Decreto), al excluir esta si-

tuación de aquellas a las que se les ha de aplicar dicho método, procediendo a regularse después con un mayor detalle en el art. 40 de las NOFCAC.

Precisa a continuación el apartado segundo del citado art. 22 del Real Decreto 1159/2010, relativo a la aplicación del método de adquisición, lo siguiente: *“(…) Sin embargo, cuando el conjunto de elementos patrimoniales de la sociedad adquirida no constituya un negocio, según se define en el apartado 1 de la citada norma de registro y valoración 19.ª, o la sociedad dominante y dependiente con anterioridad a que se formalice dicha vinculación en virtud de una operación de aportación no dineraria o de una escisión, tuvieran la calificación de empresas del grupo de acuerdo con lo dispuesto en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.ª Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad, la eliminación inversión-patrimonio neto se realizará aplicando los criterios establecidos en los artículos 38 y 40 de la presente norma, respectivamente”*.

Obsérvese que, en el presente caso, el ámbito de aplicación de esta Norma resulta mucho más amplio que el del grupo de sociedades a efectos de la práctica de la consolidación, ya que la Norma de elaboración 13ª de las cuentas anuales regula, no ya solo aquellas situaciones en las que se da una situación de dependencia, sino también aquellas otras en las que concurre una dirección única¹. Y, al no poder estimarse realizada la combinación de negocios, no procede revalorizar los activos y pasivos de la sociedad, a diferencia de lo que sucedería tratándose de

¹ Como es sabido señala la citada Norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales, relativa a empresas del grupo, multigrupo y asociadas que *“A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades, o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias”*.

aquellos casos en los que se estimase que sí se ha producido una combinación de negocios.

A estos efectos debe entenderse por "control" el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades. Y, por lo que respecta al concepto de "negocio", define el citado concepto la Norma de Registro y Valoración 19ª como el conjunto integrado de actividades y de activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con la finalidad de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes.

Las combinaciones de negocios, en función de su forma jurídica, podrán originarse como consecuencia de la realización de las siguientes operaciones. En primer lugar, la fusión o escisión de varias empresas, debiendo aplicarse en dicho caso el método de adquisición. En segundo término, la adquisición del conjunto de los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios. En tercer lugar, la adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital. Y, por último, dichas combinaciones de negocios podrán surgir a resultas de la realización de otras operaciones o sucesos cuyo resultado sea que una empresa, ya posea o no previamente participación en el capital de una sociedad o adquiera el control sobre esta última sin realizar una inversión.

Las dos primeras operaciones anteriormente reseñadas (fusión o escisión de varias empresas y adquisición del conjunto de los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios) representan combinaciones de negocios aplicables a cuentas individuales, debiendo regularse de conformidad con lo establecido en el vigente PGC. Por su parte los dos últimos supuestos expuestos con anterioridad (adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aporta-

ción no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital y otras operaciones o sucesos cuyo resultado sea que una empresa, ya posea o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiera el control sobre esta última sin realizar una inversión) suponen la adquisición del control de un negocio vía participación en su capital, de manera que resultará de aplicación la normativa de combinación de negocios para aquellos supuestos de consolidación, objeto de nuestro estudio.

Ahora bien dentro de la actual normativa cabe aludir a la existencia de dos supuestos especiales de eliminación inversión-patrimonio neto, como son los referentes a la consolidación de una sociedad que no constituya un negocio (objeto de regulación en el art. 38 del Real Decreto 1159/2010) y la consolidación producida entre empresas que, con carácter previo al surgimiento de la vinculación dominante-dependiente, ya formasen parte del grupo de subordinación o coordinación. En este segundo supuesto será de aplicación el art. 40 de las citadas Normas de Consolidación, en el que se señala que habrán de conservarse las valoraciones que figuren en los libros de la sociedad dependiente.²

La primera de estas excepciones que establecen las normas de consolidación es la relativa a la adquisición de una sociedad que no constituya un negocio. Dicho método de adquisición resulta adecuado para la adquisición de control de negocios en funcionamiento o bien, en el caso de las cuentas consolidadas, para la adquisición de

² Señala concretamente el citado art. 40 del Real Decreto 1159/2010 en su apartado primero que "Si una sociedad que constituye un negocio adquiere la condición de sociedad dependiente en virtud de una operación de aportación no dineraria o de una escisión, la integración de los activos identificables y pasivos asumidos en las cuentas consolidadas se realizará por los valores contables que tuvieran en las cuentas anuales individuales, si con carácter previo a adquirir dicha condición, esta sociedad, y la sociedad dominante, se encontraban bajo control común o dirección única de acuerdo con lo establecido en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.ª Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad".

las participaciones que den el control sobre un negocio en marcha. No obstante dicha metodología no podrá aplicarse a la adquisición de una serie de activos y pasivos que no conformen un negocio, o bien en el caso de las cuentas consolidadas, una participación sobre una sociedad constituida únicamente por una serie de activos y pasivos, sin que pueda entenderse que se trata de un negocio.

¿En qué supuestos debe entenderse que una sociedad constituye un negocio? En relación con esta cuestión se ha de señalar que ni el art. 38 de las NOFCAC ni ningún otro precepto de las citadas Normas de Consolidación clarifica qué debemos entender por "negocio", remitiéndose únicamente el art. 22.2 a la definición facilitada a este respecto por el PGC, cuya Norma de Registro y Valoración 19ª define el negocio como "un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes".

Así las cosas en el instante de adquisición de una sociedad será necesario analizar si la citada operación es susceptible o no de constituir un negocio, en cuyo caso resultaría de aplicación el método de adquisición, o si, por el contrario, no cabe estimar que la sociedad constituya un negocio expresamente previsto como una de las excepciones al método de adquisición.

¿Cuándo resultarían de aplicación las normas generales de reconocimiento del PGC? Desde nuestro punto de vista, no pudiendo ser aplicado el método de adquisición para estas adquisiciones, las Normas de Consolidación se remiten a las reglas generales establecidas en el Plan General Contable. Lo que se adquiriría en dichos casos sería, no la sociedad, sino el conjunto de activos y pasivos, motivo por el cual habría de reconocerse dicha adquisición de activos y pasivos de acuerdo con las reglas generales previstas para cada uno de ellos.

Dispone a este respecto el art. 38.1 del Real Decreto 1159/201, refiriéndose a la adquisición de

una sociedad dependiente que no constituye un negocio, que "Si se consolidan sociedades que no constituyen un negocio, los elementos patrimoniales de una sociedad dependiente se reflejarán en las cuentas anuales consolidadas conforme a las reglas establecidas en el Plan General de Contabilidad para la adquisición de cada uno de ellos, tanto en la fecha de incorporación al grupo como en ejercicios posteriores, hasta su enajenación o disposición por otra vía". Tiene lugar así, como se ha señalado, una remisión a las reglas generales que dará lugar a que no todos los activos y pasivos identificables deban reconocerse por su valor razonable, sino de conformidad con lo dispuesto en sus normas de registro y valoración. Y en este sentido conviene precisar que, a pesar de que en virtud de lo dispuesto en el vigente PGC el criterio de reconocimiento inicial para numerosos activos y pasivos es el del valor razonable, para otros, por el contrario (caso por ejemplo del inmovilizado material, según la Norma de Registro y Valoración 2ª), se sigue manteniendo el criterio de reconocimiento inicial por el coste.

Tratándose de aquellos elementos en relación con los cuales las normas generales establecen el coste como criterio de reconocimiento inicial, ese será el criterio que deberá utilizarse. En dichos casos el importe desembolsado en la adquisición de la participación será el precio de adquisición que, tal y como precisa el art. 38.2 de las Normas de Consolidación, habrá de distribuirse entre los diferentes activos adquiridos y pasivos asumidos. En efecto, establece el citado art. 38.2 del Real Decreto 1159/2010 que "En este caso, el valor contable de la participación se distribuirá en función del valor razonable relativo de los diferentes activos identificables adquiridos, y pasivos asumidos, sin que proceda el reconocimiento de fondo de comercio de consolidación o diferencia negativa de consolidación". No se permite pues el reconocimiento de ninguna diferencia de primera consolidación, con lo que el importe íntegro de la adquisición habrá de repartirse entre los elementos identificados.

Por lo que respecta al tratamiento que deba otorgarse a los socios externos, ninguna regla es-

pecial se contempla para los socios externos reconocidos en estos casos, remitiéndose el art. 38 del Real Decreto 1159/2010 a la regulación general de los socios externos contenida en las Normas de Consolidación.³

Afirma el citado art. 38 en su apartado tercero que el tratamiento contable de los socios externos seguirá el criterio general regulado en las Normas de Consolidación. Y, a pesar de que nada se disponga expresamente en estas últimas, cabe estimar que el criterio general habrá de ser aplicado considerando las peculiaridades del caso. Y, atendiéndose a lo señalado para los socios externos en los casos generales, cabe concluir que dicha valoración se realiza en función de participaciones en el patrimonio neto así como de los ajustes practicados para valorar los activos y pasivos a sus valores razonables, tal y como dispone el art. 25 del Real Decreto 1159/2010.

Tratándose de adquisiciones de sociedades que no constituyen un negocio nos hallamos en presencia de una excepción al método de adquisición, no debiendo entrar a valorarse los activos y pasivos por su valor razonable y debiendo acometer una distribución del coste de la participación entre dichos activos y pasivos. Significa ello que en dichos casos habrá que entender que la valoración se realiza teniendo en cuenta el valor por el que se reconocen dichos activos en el grupo, efectuando así una distribución de costes. ¿Y qué criterio de aplicación habría de ser adoptado en los supuestos de adquisiciones inversas? Como regla general en relación con dichos supuestos establecen las normas de consolidación que, produciéndose una adquisición inversa, habrá que tomar en consideración lo establecido para los casos de adquisición de sociedades que no constituyan un negocio. Señala en este sentido el art. 38.4 de las Normas de Consolidación que *“Si de conformidad con lo previsto en el artículo 23.2 la adquisición se califica como inversa, resultarán aplicables los criterios recogidos en el artículo 33 en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en los apartados anteriores”*. Adviértase, por tanto, que el tratamiento contable de las adquisiciones inversas se fundamenta en el reconocimiento de los activos y pasivos de la sociedad identificada a efectos contables como adquirida (el cual coincidirá con la dominante legal) contablemente a sus valores razonables. Ahora bien en el hipotético caso de que dicha sociedad no constituyese un negocio no podrán reconocerse dichos activos y pasivos por sus valores razonables. E igualmente tampoco podrá reconocerse una diferencia de primera consolidación. Recuérdese a este respecto que, tal y como establece el art. 33 del Real Decreto 1159/2010 en su apartado 2 b), *“Los activos y pasivos de la sociedad dominante (sociedad adquirida), excluida la participación en la sociedad dependiente (sociedad adquirente), se valoran de acuerdo con lo establecido en el artículo 25. Los ajustes derivados de dicha valoración se reflejarán en las reservas de la sociedad dominante”*.

Por tanto, en el supuesto de que la entidad adquirida contable (que constituye la dominante legal) no adquiriese la consideración de “negocio”, la aplicación de lo dispuesto en el citado precepto iría en contra del art. 38 del Real Decreto 1159/2010. Y, para salvar dicha contradicción entre los referidos preceptos, dispone el apartado cuarto del citado art. 38 que tendrá carácter preferente lo establecido para las adquisiciones de sociedades que no constituyan un negocio, siendo de aplicación a todos aquellos aspectos que entren en contradicción con lo dispuesto para el caso de las adquisiciones inversas. En definitiva las normas de consolidación permiten, a través de la realización de estos ajustes, evitar que se revaloricen los elementos constitutivos del negocio por el mero hecho de haberse efectuado una aportación no dineraria por alguna de las sociedades que conforman el grupo. A pesar de que la sociedad que termina ostentando el control, con posterioridad a la realización de la aportación no dineraria, sea una sociedad diferente a quien lo ejerciese previamente, el control continúa siendo del grupo, de manera que no deben de alterarse las valoraciones de los ele-

mentos del grupo, de manera que no deben de alterarse las valoraciones de los ele-

³ Téngase presente a este respecto lo dispuesto por el art. 27 del Real Decreto 1159/2010, ya analizado.

mentos patrimoniales, a diferencia de lo que resultaría procedente en el supuesto de que se hubiese estimado que constituía una adquisición de control (vía relación entre la sociedad dominante y la dependiente) de la sociedad.

No obstante el valor por el que figuren los elementos patrimoniales en las cuentas individuales podrá no representar el valor al que debieran haberse reconocido previamente dichos elementos en las cuentas consolidadas del grupo. Así sucedería, por ejemplo, en el supuesto de que la sociedad hubiese sido objeto de una adquisición anterior en la que se hubiesen identificado plusvalías adquiridas por el grupo. Dada la citada situación, si se mantuviesen los valores contables de las cuentas individuales se estaría alterando la valoración que tenían dichos elementos para el grupo con anterioridad a la realización de la aportación no dineraria, hallándose previamente reconocidos por el valor razonable que se les hubiese atribuido al momento de la realización de la combinación de negocios. Ello explica que deban mantenerse los valores que tuvieran previamente dichos elementos para el grupo en las cuentas consolidadas previas.

En este sentido establece el citado art. 40 de las NOFCAC en su apartado segundo que "(...)En los supuestos de participación indirecta, si la sociedad dominante de un subgrupo formula cuentas anuales consolidadas, los activos identificables y pasivos asumidos que constituyan un negocio se valorarán por los valores que tuvieran en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los citados elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española, siempre y cuando la vinculación dominante-dependiente se haya producido en virtud de una aportación no dineraria o escisión de los instrumentos de patrimonio de la dependiente. En el supuesto de que la citada sociedad estuviera dispensada de la obligación de consolidar, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales".

En todo caso ha de quedar claro que estos dos últimos supuestos no determinan la existencia de

una combinación de negocios. En efecto, piénsese que en el primer supuesto la sociedad controlada no representa un negocio, lo que constituye una condición necesaria para poder adquirir dicha consideración. Y, por lo que respecta a la segunda operación indicada, nos hallamos ante un negocio para el que ya existía previamente el control. En consecuencia la operación no supone la adquisición de control. Y, como se ha señalado, esta obtención del control representa una condición necesaria para tratarse de una combinación de negocios.

2. DETERMINACIÓN DE LA EMPRESA ADQUIRENTE.

La empresa adquirente (cuya determinación constituye una primera etapa de cara a la aplicación del método de adquisición)⁴ será la que obtenga el control sobre el negocio o negocios adquiridos, atendiéndose de cara a la realización de su identificación a la realidad económica, y no sólo a la forma jurídica empleada⁵. Y, de conformidad con la redacción de la NRV 19ª adoptada (y al igual que sucedía a resultas de la antigua redacción) la regla general para determinar cuál es la empresa adquirente será la siguiente: aquella que entregue la contraprestación a cambio del negocio adquirido. Ahora bien la vigente Norma amplía los otros criterios previstos al efecto para la realización de dicha identificación⁶, estableciendo como criterio preferente el a) o, en su defecto, el b) de los siguientes:

⁴ Piénsese que, a pesar de que el art. 23 de las Normas de Consolidación hace referencia a esta fase, resulta necesario acudir, de nuevo, a la Norma de Registro y Valoración 19ª al objeto de poder encontrar los criterios aplicables para determinar quién es la empresa adquirente.

⁵ Por el contrario la sociedad dependiente, cuyo patrimonio es adquirido, se calificará como adquirida.

⁶ Téngase presente que pudiera llegar a suceder que el negocio adquirido lo fuese el de la sociedad que, desde una perspectiva estrictamente jurídica, figura en la operación como adquirente. Ello explica que, al objeto de entrar a determinar qué empresa es la que obtiene realmente el control, la Norma de Registro y Valoración 19ª establezca determinados indicios que deban ser tomados en consideración.

“a) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan retengan o reciban la mayoría de los derechos de voto en la entidad combinada o tengan la facultad de elegir, nombrar o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de administración de la entidad combinada, o bien representen a la mayoría de las participaciones minoritarias con voto en la entidad combinada si actúan de forma organizada sin que otro grupo de propietarios tenga una participación de voto significativa, la adquirente será generalmente dicha empresa.

b) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan tenga la facultad de designar el equipo de dirección del negocio combinado, dicha empresa será normalmente la adquirente.

c) Si el valor razonable de una de las empresas o negocios es significativamente mayor que el del otro u otros que intervienen en la operación, la empresa adquirente normalmente será la de mayor valor razonable.

d) La sociedad adquirente suele ser aquella que paga una prima sobre el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de las restantes sociedades que se combinan.

Si en la combinación de negocios participan más de dos empresas o negocios, se considerarán otros factores, tales como cuál es la empresa que inició la combinación o si el volumen de activos, ingresos o resultados de una de las empresas o negocios que se combinan es significativamente mayor que el de los otros.

Para formarse un juicio sobre cuál es la empresa adquirente, se considerará de forma preferente el criterio incluido en la letra a), o, en su defecto, el recogido en la letra b)”.

Adviértase por tanto que, al igual que sucedía durante la vigencia de la anterior redacción, la

regla general para determinar cuál es la empresa adquirente continúa siendo la misma: aquella que entregue la contraprestación a cambio del negocio adquirido. Lo que sucede es que la norma actualmente vigente amplía los otros criterios establecidos para la realización de dicha identificación, estableciendo como criterio preferente el a) o, en su defecto, el b).

En resumen, la identificación de la empresa adquirente representa una cuestión que requiere del uso del criterio profesional, debiendo atenderse al fondo económico y no sólo a la forma jurídica de la combinación de negocios.

3. DETERMINACIÓN DE LA FECHA DE ADQUISICIÓN;

Destaca especialmente el desarrollo experimentado por el apartado relativo a la fecha de adquisición, máxime si se tiene en cuenta que la normativa anterior se limitaba a señalar que la fecha de adquisición es aquella en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

La determinación de dicha fecha representa la segunda gran fase existente en la aplicación del método de adquisición, adquiriendo una considerable relevancia en atención a las consecuencias que dicha determinación conlleva.

La fecha de adquisición será aquella en la que la sociedad dominante obtiene el control de la dependiente, de acuerdo con lo establecido en el art. 24 de las Normas de Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas. Y, a pesar de que la fecha de primera consolidación resultase posterior a la fecha de adquisición, la aplicación del método de integración global se referirá a la fecha de adquisición.

Tal y como ya se ha apuntado, el Real Decreto 1159/2010 modifica la Norma de Registro y Valoración 19ª del vigente PGC, desarrollando el tratamiento que ha de seguirse para determinar la fecha de adquisición. Tratándose de supuestos de fusión o escisión, se establece que, con carácter general, la fecha de adquisición será la de

celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en la que se apruebe la operación, siempre que no exista evidencia de que el control se haya obtenido con anterioridad. Y la eventual consecuencia de la obtención de control con anterioridad a la fecha de celebración de la junta será que el posterior acuerdo de fusión deberá enmarcarse en el ámbito de aplicación de la Norma de Registro y Valoración 21ª del PGC sobre operaciones entre empresas del grupo. Ahora bien, si el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión estableciese la asunción de control por parte de la adquirente en un momento posterior, dicho momento posterior será el que habrá de tomarse como fecha de adquisición.

De conformidad con lo señalado por el Código de Comercio la sociedad adquirida o escindida mantiene sus obligaciones registrales hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil, supeditándose la eficacia de la fusión o escisión a la inscripción de la nueva sociedad. De este modo aquellas sociedades que intervienen en el desarrollo del proceso de fusión quedan obligadas a cumplir con sus obligaciones contables, esto es, a formular sus cuentas anuales hasta que se extingan.

Una vez producida dicha inscripción, la sociedad adquirente habrá de reconocer de forma retroactiva la información contable, con la finalidad de que dicha información figure en sus cuentas desde la fecha de adquisición. A tal efecto deberá procederse a realizar el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida, dando de baja las operaciones realizadas entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción de la fusión o escisión de la sociedad adquirida. No obstante la propia norma procede a fijar una excepción a este reconocimiento retroactivo tratándose de aquellos supuestos en los que la fecha de inscripción resulte ser posterior a la finalización del plazo legal de formulación de las cuentas anuales.⁷ La regla general es pues que

⁷ Como es sabido las adquisiciones inversas son aquellas en las que la absorbente legal es la sociedad adquirida

en la fecha de inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, la sociedad adquirente ha de reconocer de forma retroactiva los efectos derivados de la fusión o escisión a partir de la fecha de adquisición, lo que implica la realización de un ajuste en las cuentas de la sociedad adquirida o escindida, al objeto de dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición. Ahora bien la Norma de Registro y Valoración 21ª establece una serie de precisiones en función de la fecha legal para formular cuentas anuales a resultados de las cuales, si la fecha de cierre del ejercicio de las sociedades participantes en la realización de la operación se situase después de la fecha de adquisición de control pero antes de la inscripción registral de la nueva sociedad (o de la absorción o fusión) podrán producirse dos situaciones claramente diferenciadas que pasamos a analizar.

En primer lugar, si la fecha de inscripción fuese anterior a la finalización del plazo legal de formulación de las cuentas anuales (tres meses), la sociedad adquirente reconocerá en sus cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, debiendo observarse determinados criterios a los que se hará referencia con posterioridad.

En este primer caso la sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos, gastos y flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición, dando de baja del balance sus activos y pasivos con efectos contables en dicha fecha de adquisición. Y, con motivo de la realización de las llamadas adquisiciones inversas, las cuentas anuales de la sociedad adquirida (absorbente o dominante legal) no incluirán los ingresos y gastos

a efectos contables. Pues bien, en dichas adquisiciones los efectos contables de la fusión o escisión han de mostrar el fondo económico de la operación. De este modo, en la fecha de inscripción los ingresos y gastos del negocio adquirido (es decir, la adquirente legal) devengados hasta la fecha de adquisición han de contabilizarse contra la cuenta de prima de emisión o asunción. Y, por lo que respecta a los ingresos y gastos de la empresa adquirente, los mismos han de figurar en las cuentas anuales de la sociedad absorbente o beneficiaria de la escisión desde el inicio del ejercicio económico.

devengados hasta la fecha de adquisición, a pesar de que sí informarán en la memoria acerca de su naturaleza e importe. Por su parte la sociedad adquirente (absorbida o dependiente legal) no formulará cuentas anuales, ya que sus partidas habrán de figurar en las cuentas de la sociedad adquirida (absorbente legal) desde el inicio del ejercicio.

Por lo que respecta a la segunda situación, es aquella que se originaría en el supuesto de que la fecha de inscripción resultase ser posterior a la finalización del plazo legal de formulación de cuentas anuales. En dicho caso las cuentas de la entidad adquirente habrán de formularse sin reconocer los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la sociedad adquirida. No obstante, las sociedades intervinientes en la fusión o escisión sí que deberán informar sobre el proceso en la memoria. En todo caso, una vez inscrita la fusión o escisión, la información comparativa del ejercicio anterior habrá de mostrar los efectos contables derivados de la retrocesión, de manera que la sociedad adquirente ajustará la información comparativa del ejercicio anterior. Y lo mismo sucederá con motivo de la realización de las adquisiciones inversas. Así las cosas, aquellas sociedades intervinientes en el desarrollo de la operación no recogerán los efectos derivados de la retrocesión. Y, una vez inscrita la fusión o escisión, la sociedad absorbente o dominante legal ajustará la información comparativa del ejercicio anterior.

En definitiva, de conformidad con la vigente redacción aplicable se establece que, en los supuestos de fusión o escisión, dicha fecha de adquisición será la de la fecha de celebración de la junta de accionistas de la empresa adquirida en la que se apruebe la de la operación, salvo que el proyecto de fusión contemple un pronunciamiento expreso sobre la toma de control del negocio en un momento posterior. Por su parte la sociedad adquirida o escindida mantiene sus obligaciones registrales establecidas en el art. 28.2 del Código de Comercio hasta la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la operación, de manera que en dicha fecha la sociedad adquirente reconocerá con efectos re-

troactivos las operaciones realizadas entre ambas fechas, en tanto que la sociedad adquirida deberá anularlas.

De cualquier manera la eficacia de la fusión o escisión queda supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción o escisión, subsistiendo la obligación de formular cuentas anuales hasta la fecha en que las sociedades que participan en la fusión o escisión se extingan, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con lo expuesto anteriormente y las precisiones que se realizan a continuación.

En particular, son de aplicación las siguientes reglas. En primer lugar, si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales. En estos casos la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el Apartado 2.4 de la NRV 19ª. Por su parte la sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición, procediendo a dar de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos. Y en el supuesto general en el que la fusión o escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

Por el contrario, si la fecha de inscripción resultase ser posterior al plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales, éstas no recogerán los efectos derivados de la retrocesión. En consecuencia la sociedad adquirente no mostrará en estas cuentas anuales los activos,

pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida, sin perjuicio de la información que sobre el proceso de fusión o escisión debe incluirse en la memoria de las sociedades que intervienen en la operación. Y, una vez inscrita la fusión o escisión, la sociedad adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

4. COSTE DE LA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS.

¿Cuál será el coste de la combinación de negocios? Una vez identificada la sociedad adquirente y determinada la fecha de adquisición, será necesario proceder a cuantificar aquello que entrega la entidad adquirente para hacerse con el control de otra sociedad o negocio.

Como regla general el coste de una combinación de negocios para la empresa adquirente vendrá determinado por la suma de los siguientes elementos. De una parte, los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente si bien, cuando el valor razonable del negocio adquirido sea más fiable, se utilizará éste para estimar el valor razonable de la contrapartida entregada. Y, de otra, el valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, que deberá registrarse como un activo, un pasivo o como patrimonio neto de acuerdo con su naturaleza, salvo que la contraprestación diera lugar al reconocimiento de un activo contingente que motivase el registro de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en cuyo caso, el tratamiento contable del citado activo deberá ajustarse a lo previsto en el Apartado 2.4.c.4) de la Norma. De este modo el activo habrá de valorarse restándole la diferencia negativa que se hubiera calculado inicialmente. Y si el importe de la diferencia negativa inicial fuera superior al valor total de dicho activo contingente, el activo no se reconocerá ya que, al restarle la diferencia negativa, su valor sería nulo.

La Norma de Registro y Valoración 19ª se refiere a las contraprestaciones contingentes en los siguientes términos: *"Una vez concluida la contabilización provisional de la combinación de negocios, se seguirá el siguiente criterio respecto a los cambios posteriores en el valor razonable de la contraprestación contingente:*

1. *La contraprestación contingente clasificada como patrimonio neto no deberá valorarse de nuevo y su liquidación posterior deberá contabilizarse dentro del patrimonio neto.*
2. *La contraprestación contingente clasificada como un activo o un pasivo que sea un instrumento financiero dentro del alcance de la norma relativa a los mismos deberá valorarse en todo caso por su valor razonable, registrando cualquier ganancia o pérdida en la cuenta de pérdidas y ganancias. Si no está dentro del alcance de la citada norma, deberá contabilizarse de acuerdo con lo previsto en la norma sobre provisiones y contingencias, o la norma que resulte aplicable en función de la naturaleza de la contraprestación.*

En particular, en el caso de activos contingentes que no hayan sido reconocidos por originar una diferencia negativa, el reconocimiento y valoración posterior se realizará de forma consistente con el elemento que genere la contingencia o incertidumbre".

En cuanto a los gastos ocasionados con la combinación de negocios, habrá que diferenciar los siguientes. En primer lugar, los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos, los cuales se contabilizarán de acuerdo con lo dispuesto en la Norma relativa a los instrumentos financieros, imputándose por tanto a reservas. Dichos gastos no formarán parte pues del coste de la combinación, debiendo contabilizarse conforme a lo establecido en la Norma 9ª del PGC de instrumentos financieros. Y, a diferencia de lo que sucedía con la anterior versión de la Norma,

los restantes honorarios abonados a asesores legales o a otros profesionales intervinientes en el desarrollo de la operación habrán de contabilizarse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, no incluyéndose en ningún caso dentro del coste de la combinación los gastos generados internamente por dichos conceptos, así como tampoco los incurridos por la entidad adquirida relacionados con la combinación.

5. RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS IDENTIFICABLES ADQUIRIDOS Y PASIVOS ASUMIDOS.

Tal y como ya se ha apuntado con anterioridad, uno de los Apartados que ha experimentado mayores modificaciones frente a la versión inicial recogida en el PGC de 2007 ha sido el relativo al reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, estructurado en tres apartados: criterio de reconocimiento, criterio de valoración y excepciones a los criterios de reconocimiento y valoración.

En primer lugar, respecto del criterio de reconocimiento se ha de señalar que los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben cumplir la definición de activo o pasivo incluida en el Marco Conceptual de la Contabilidad y ser parte de lo que la adquirente y adquirida intercambian en la combinación de negocios, con independencia de que algunos de estos activos y pasivos no hubiesen sido previamente reconocidos en las cuentas anuales de la empresa adquirida o a la que perteneciese el negocio adquirido por no cumplir los criterios de reconocimiento en dichas cuentas anuales. En particular, si en la fecha de adquisición, el negocio adquirido mantuviese un contrato de arrendamiento operativo, del que fuese arrendatario en condiciones favorables o desfavorables respecto a las condiciones de mercado, la empresa adquirente habría de reconocer, respectivamente, un inmovilizado intangible o una provisión.

En segundo término, y en relación con el criterio de valoración la entidad adquirente habrá de valorar los activos identificables adquiridos y los

pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición, siempre que dichos valores puedan determinarse con suficiente fiabilidad.

Y, por lo que se refiere a las excepciones existentes a los criterios de reconocimiento y valoración, en el reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos a los que a continuación se hará referencia se seguirán las siguientes reglas. En primer lugar, los activos no corrientes que se clasifiquen por la adquirente como mantenidos para la venta se valorarán de acuerdo con lo establecido al respecto en la norma sobre activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta. En segundo término, los activos y pasivos por impuesto diferido se reconocerán y valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a impuestos sobre beneficios. En tercer lugar, los activos y pasivos asociados a retribuciones a largo plazo al personal de prestación definida se contabilizarán, en la fecha de adquisición, por el valor actual de las retribuciones comprometidas menos el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.

Por su parte el valor actual de las obligaciones habrá de incluir, en todo caso, los costes de los servicios pasados que procedan de cambios en las prestaciones o de la introducción de un plan, antes de la fecha de adquisición, así como las ganancias y pérdidas actuariales que hayan surgido antes de la citada fecha. En el supuesto de que el registro de un inmovilizado intangible identificado cuya valoración, que no puede ser calculada por referencia a un mercado activo, implicara la contabilización de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con lo previsto en el Apartado 2.5 de la Norma, dicho activo habría de valorarse deduciendo la diferencia negativa, inicialmente calculada, del importe de su valor razonable. Si el importe de dicha diferencia negativa fuera superior al valor total del inmovilizado intangible, dicho activo no habría de ser registrado. Y si el adquirente recibiese un activo como indemnización frente a alguna contingencia o incertidumbre relacionada con la totalidad o con parte de un activo o pa-

sivo específico, habría de reconocer y de valorar el activo en el mismo momento y de forma consistente con el elemento que genere la citada contingencia o incertidumbre.

En cuanto a la entidad adquirente, ésta valorará un derecho readquirido reconocido como un inmovilizado intangible sobre la base del periodo contractual que reste hasta su finalización, con independencia de que un tercero considerase en la determinación de su valor razonable las posibles renovaciones contractuales. Y, en caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho pasivo sea una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.

Para determinar el valor razonable de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros emitidos que se entreguen como contraprestación habrá que tomar su precio de cotización, siempre y cuando se encuentren admitidos a cotización en un mercado activo, salvo que exista una valoración más fiable. Y, no hallándose admitidos a cotización en un mercado activo, su importe vendrá determinado por el valor atribuido a las acciones o participaciones de la empresa adquirente a los efectos de determinar la ecuación de canje.

Por lo que respecta al valor razonable de los activos entregados, en el supuesto de que no coincidiese el mismo con el valor contable para la adquirente, se reconocerá el resultado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Ahora bien, al objeto de determinar el valor razonable de la contrapartida entregada, habrá de tomarse el valor razonable del negocio adquirido, siempre y cuando resulte más fiable.

Recuérdese que este Apartado 2.3 de la Norma de Registro y Valoración 19ª del PGC regula el

coste de la combinación de negocios. Con carácter general en las fusiones propias acogidas al régimen del Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) el coste de la combinación de negocios carece de relevancia fiscal, ya que se limita a reflejar el valor real de la entidad adquirida, representando en consecuencia un valor que debe equivaler al valor contable ex post de la fusión de los activos identificables y de los pasivos asumidos así como, en su caso, del fondo de comercio. Sin embargo dicha valoración contable resulta fiscalmente irrelevante ya que, de conformidad con lo establecido en el art. 85 del TRLIS, los elementos patrimoniales adquiridos se valoran, a efectos fiscales, por los mismos valores que tuviesen en la entidad transmitente con anterioridad a la realización de la operación.

En cambio, tratándose de aquellas fusiones impropias acogidas al citado régimen el coste de la combinación de negocios sí que adquiere relevancia, ya que coincide con el precio de adquisición de la participación en el sentido que dispone el art. 89.2 del TRLIS el cual, frente a los fondos propios de la entidad adquirida, determina una diferencia de fusión llamada a tener, bajo el cumplimiento de determinadas condiciones, efectos tributarios.

Por otro lado el coste de la combinación de negocios podrá incluir la llamada "contraprestación contingente", la cual al amparo de la vigente regulación habrá de registrarse como un activo, como un pasivo o como un patrimonio neto de acuerdo a su naturaleza. Así lo señala la NRV 19ª en su Apartado 2.3.b). De este modo en la contabilidad de la entidad adquirente figurarán las cuentas correspondientes, que evolucionarán de acuerdo con el desenvolvimiento de los eventos futuros en los cuales se fundamenta aquélla. Dichas cuentas reflejan pagos o cobros eventuales en relación con la adquisición de los elementos patrimoniales de la entidad adquirida. Ello explica que las llamadas fusiones propias carezcan de relevancia, al estar fijado el valor, a efectos fiscales, de dichos elementos patrimoniales, si bien en las

fusiones impropias, en la medida en que, en atención a su naturaleza, pudieran ser consideradas como formando parte del precio de adquisición de la participación en el sentido que establece el art. 89.3 del TRLIS, sí que tendrían efectos fiscales, ya que influirían sobre el importe resultante de la diferencia de fusión. Téngase presente además que la contraprestación contingente genera, de manera correlativa, derechos u obligaciones para los transmitentes de la participación y, por ende, contribuye a la determinación del importe obtenido en la transmisión de la misma.⁸

En resumen, los gastos inherentes a la combinación de negocios habrán de imputarse como gastos del ejercicio y no como coste de la combinación de negocios, a diferencia de lo que sucedía con anterioridad a la reforma operada en el vigente PGC por el Real Decreto 1159/2010. Cualquier incremento del coste de la combinación de negocios por dicho concepto podría llegar a implicar un incremento del fondo de comercio, circunstancia que carece de razón de ser, al no resultar coherente que el respaldo del fondo de comercio venga determinado por un mayor volumen de gastos.

6. DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DEL FONDO DE COMERCIO O DIFERENCIA NEGATIVA.

Para finalizar hemos de referirnos a la determinación del importe del fondo de comercio o a la diferencia negativa. Como es sabido la Norma de Registro y Valoración 19ª define el fondo de co-

mercio como el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos en los términos contenidos en el Apartado de reconocimientos y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

Pues bien, en el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables menos el de los pasivos asumidos fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso resultante habría de contabilizarse como un ingreso, añadiéndose a tal efecto en la citada Norma de Registro y Valoración 19ª un nuevo párrafo del siguiente tenor: "No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen activos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada". Adviértase, en consecuencia, que la Norma define el fondo de comercio como el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado de reconocimientos y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

¿Qué sucedería en el hipotético caso de que el valor de los activos identificables menos el de los pasivos asumidos fuese superior al coste de la combinación de negocios? Con carácter general en dicho supuesto el exceso resultante habría de contabilizarse como un ingreso. A este respecto se encarga de precisar la Norma de Registro y Valoración 19ª, en su actual redacción, que "No obstante, antes de reconocer el citado ingreso la empresa evaluará nuevamente si ha identificado y valorado correctamente tanto los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, como el coste de la combinación. Si en el proceso de identificación y valoración surgen ac-

⁸ En definitiva, los gastos que acompañan a las combinaciones de negocios tienen la consideración fiscal que se deriva de su tratamiento contable. Aquellos gastos que formen parte de la combinación de negocios siguen la suerte fiscal de dicho concepto. Los imputables a la emisión de instrumentos de patrimonio o pasivos financieros, la delimitada por su imputación contable de acuerdo con lo previsto en la NRV 9ª. Y, en cuanto a los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la realización de la operación serán fiscalmente deducibles, ya que adquieren la consideración contable de un gasto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Asimismo, por idéntico motivo lo serán los incurridos por la entidad adquirida relacionados con la práctica de la combinación, los cuales no pueden incluirse en el coste de la combinación de negocios.

tivos de carácter contingente o elementos del inmovilizado intangible para los que no exista un mercado activo, no serán objeto de reconocimiento con el límite de la diferencia negativa anteriormente indicada”.

7. DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES.

Como es sabido las diferencias temporarias imponibles dan lugar, con carácter general, al reconocimiento del correspondiente pasivo fiscal con la finalidad de reconocer que, en los ejercicios siguientes, la cuota a pagar a Hacienda resulte superior al gasto contable por impuesto sobre beneficios. Y ello en tanto en cuanto, tratándose de bienes amortizables, la amortización contable de la plusvalía reconocida no será deducible fiscalmente. Y, en el caso de bienes no amortizables, debido a que las eventuales pérdidas por deterioro hasta el límite de la plusvalía inicialmente reconocida no adquieren la consideración de deducibles o porque, produciéndose la enajenación del elemento revalorizado, la ganancia fiscal resulte superior a la reconocida contablemente.

En todo caso el reconocimiento del pasivo fiscal asociado a una diferencia temporaria imponible produce, como principal efecto, la reducción del valor razonable del patrimonio de la sociedad dependiente, lo que incidirá sobre el cálculo del fondo de comercio, procediéndose a un incremento de su importe.

Dentro del marco de las combinaciones de negocios, la única excepción existente al reconocimiento del pasivo fiscal correspondiente a una diferencia temporaria imponible se concreta en el reconocimiento inicial del fondo de comercio de consolidación. Y es que, a pesar de que el fondo de comercio de consolidación tenga, por ejemplo, una base fiscal de cero euros, no se reconoce en cuentas consolidadas el correspondiente pasivo fiscal, de conformidad con lo establecido en el Apartado 2.2 de la Norma de Registro y Valoración 13ª.

Por lo que respecta a las diferencias temporarias deducibles, éstas se plantean en el caso de que

el valor razonable de un activo resulte inferior al valor por el que figure en la contabilidad de la sociedad adquirida, así como cuando el valor razonable de un pasivo sea superior a su valor contable. Dada esta situación la regla general será la inexistencia de diferencias temporarias deducibles como consecuencia de una combinación de negocios (especialmente tratándose de activos), debido a que las minusvalías existentes normalmente ya se habrán recogido en la contabilidad individual de la sociedad dependiente.

En estos casos, al margen de reconocerse la correspondiente minusvalía, habrá que reconocer igualmente el activo fiscal, siempre y cuando resulte factible la obtención de bases fiscales imponibles futuras por un importe equivalente al resultado de multiplicar el tipo impositivo vigente en el Estado donde radique la sociedad adquirida por la diferencia resultante entre el valor razonable y contable del activo o pasivo. Este reconocimiento del activo fiscal asociado a una diferencia temporaria deducible tendrá por efecto incrementar el valor razonable del patrimonio de la sociedad dependiente, lo que incidirá en el cálculo del fondo de comercio, disminuyendo su importe.

8. CONTABILIZACIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS.

¿Cómo han de contabilizarse los activos y pasivos por impuestos diferidos surgidos a la luz de una combinación de negocios? A priori son varias las posibilidades que se plantean de cara a contabilizar las plusvalías y minusvalías originadas con motivo de la realización de una combinación de negocios, así como los pasivos y activos por impuestos diferidos asociados.

Tratándose de plusvalías, y con anterioridad a la práctica del asiento de eliminación inversión-patrimonio neto, sería conveniente entrar a revalorizar el elemento patrimonial de que se trate por el importe de la plusvalía existente a la fecha de realización de la combinación de negocios con abono a la Cuenta (479) (“Pasivo por diferencias temporarias imponibles”) y por el importe corres-

pondiente al resultado de multiplicar el tipo impositivo por el importe de la plusvalía, efectuándose, en cuanto al resto, el abono a cuenta de reservas de la sociedad dependiente. El siguiente paso será reconocer la amortización del citado elemento contra resultados de la sociedad dependiente (en el supuesto de que se tratase de la del propio ejercicio) o bien contra reservas (tratándose de la amortización de ejercicios anteriores, procediendo finalmente a la cancelación del activo fiscal reconocido contra resultados y contra la cuenta de reservas en la que se anotó la plusvalía neta.

9. AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR LOS IMPUESTOS DIFERIDOS DE LA SOCIEDAD ADQUIRIDA Y CAMBIOS EN LOS TIPOS IMPOSITIVOS.

Con anterioridad a la aprobación del vigente Real Decreto 1159/2010 se disponía que, si en la fecha en la que se produjese la combinación de negocios existiesen en la sociedad adquirida diferencias temporarias deducibles que no reuniesen los requisitos necesarios para la contabilización de los correspondientes activos por impuestos diferidos, en el supuesto de que con posterioridad dichos requisitos se cumpliesen, el activo fiscal que surgiese afectaría al cálculo del fondo de comercio de consolidación, disminuyendo su importe. No obstante en el último párrafo del apartado 68 de la Versión de 2004 de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 3 se precisaba que lo anterior se produciría únicamente si el fondo de comercio resultase positivo, no produciéndose en cambio dicho ajuste si aquél resultase ser negativo o si, como consecuencia de la práctica del mismo, éste pasase a serlo. En este último caso el ajuste en el fondo de comercio habría de producirse en el importe que hiciese que su saldo fuese nulo, de manera que la práctica de dicho ajuste no podía provocar el surgimiento de un fondo de comercio negativo a imputar a la sociedad dominante en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada.

Pues bien el Real Decreto 1159/2010 se refiere a esta cuestión en su art. 73, a través del cual se modifica el Apartado 4 de la Norma de Registro y Valoración 14ª ("Impuesto sobre Beneficios") re-

cogiendo los criterios contenidos en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12^º. A resultas del actual tratamiento contable si la sociedad adquirida presentase con anterioridad a la realización de la combinación diferencias temporarias deducibles no siendo probable su realización posterior (ni siquiera con motivo de la práctica de la combinación de negocios) y si, con posterioridad, y en contra de lo inicialmente previsto, se considerase que existirían beneficios futuros que permitiesen la recuperación de dichas diferencias temporarias, habría de disminuirse el fondo de comercio previamente reconocido con cargo a la correspondiente cuenta de activos por impuestos diferidos, si bien únicamente en el supuesto de que no hubiese transcurrido ya el período de contabilidad provisional de 12 meses previsto al efecto en el párrafo 45 de la NIIF 3 de 2008. Y todo ello siempre y cuando el ajuste resultase de la circunstancia de disponer de nueva información sobre hechos que ya existiesen a la fecha de compra. En dicho caso si, como consecuencia de la disminución del fondo de comercio éste llegara a ser negativo, se reconocería igualmente dicho fondo de comercio negativo imputándose a resultados de la sociedad dominante.

Por otra parte en dicho supuesto la disminución del fondo de comercio deberá producirse con cargo a la propia cuenta de activos por impuestos diferidos. Tuvo lugar así un cambio relevante frente a la anterior regulación, ya que en la redacción del apartado 4 de la Norma de Registro y Valoración 13ª del PGC anterior a la reforma producida por el Real Decreto 1159/2010 se señalaba que la disminución del fondo de comercio habría de figurar como un gasto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En estos supuestos el ajuste del fondo de comercio se producirá por un importe igual al resultante de multiplicar el tipo impositivo por el importe de

^º Acerca del alcance de esta nueva redacción véase BASCONES RAMOS, J. M., "Consolidación de estados financieros. Análisis de las principales modificaciones introducidas por el Real Decreto 1159/2010", Revista Española de Control Externo, núm. 36, 2010.

la diferencia temporaria deducible, en la parte de ésta que corresponda a la sociedad dominante. Por otro lado, si el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos se produjese una vez transcurrido dicho período de doce meses contado desde la fecha de realización de la combinación o bien dentro de dicho período pero por circunstancias que no se produjesen a dicha fecha, el reconocimiento del activo fiscal habría de tener lugar contra resultados, no afectando dicho ajuste al fondo de comercio de consolidación. Y si, en el supuesto anteriormente indicado, los tipos impositivos subiesen o bajaran con posterioridad al período de doce meses a contar desde la fecha de comunicación, los ajustes correspondientes en el activo por impuesto diferido no afectarían al fondo de comercio inicialmente reconocido¹⁰. Incluso dicho tratamiento podría resultar igualmente aplicable si la subida o bajada de tipos se produjese dentro del referido período de doce meses, ya que no cabría estimar que el cambio de valor de los activos y pasivos fiscales se origina por circunstancias ya existentes a la fecha de adquisición del negocio.

¿Qué criterio ha de seguirse para la contabilización del efecto impositivo derivado de los ajustes y eliminaciones de consolidación en aquellos casos en los que afectan a los activos y pasivos de las sociedades integradas en el conjunto consolidable, tributando las sociedades individualmente? ¿Qué ajustes y eliminaciones de consolidación por diferencias temporarias que afectan a los activos y pasivos de las sociedades integradas en el conjunto consolidable habrían de practicarse?

Con carácter general los ajustes y eliminaciones por operaciones internas originan diferencias temporarias en tanto en cuanto a través de dichas eliminaciones y ajustes se corrijan, a los efectos contables, el valor de activos y pasivos, no viéndose en cambio alterado su valor fiscal. Concretamente en dichos supuestos surgirán en las cuentas consolidadas activos o pasivos por di-

ferencias temporarias por el importe que resulte de aplicar el tipo impositivo a la diferencia resultante entre el valor por el que figuran en cuentas consolidadas los activos y pasivos y su valor final. Concretamente surgirán activos fiscales si, como consecuencia de la práctica del ajuste o eliminación practicada, el valor contable de un activo resultase superior a su valor fiscal o si, por el contrario, el valor contable de un pasivo fuese inferior a su valor fiscal.

En todo caso de cara a la práctica de la valoración de las diferencias temporarias derivadas de la realización de los ajustes y eliminaciones de consolidación se tendrá en cuenta el tipo impositivo de la sociedad que en sus cuentas individuales contabilizó el resultado objeto de ajuste para formular las cuentas consolidadas, es decir, el tipo impositivo de la sociedad que transmitió el bien o que prestó el servicio.

Por lo que respecta al efecto impositivo derivado de las diferencias existentes entre el valor consolidado de las inversiones en sociedades dependientes, asociadas y multigrupo y la base fiscal de dichas inversiones se ha de acudir a lo dispuesto en el art. 72 del Real Decreto 1159/2010, en el que se señala que la diferencia resultante entre la base fiscal de una participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada y su valor contable consolidado constituirá una diferencia temporaria en cuentas consolidadas cuando pueda dar lugar a importes impositivos o deducibles, al enajenarse dicha inversión o revertir la diferencia temporaria por pérdidas o deterioro.

A estos efectos deberá considerarse como valor contable consolidado, tratándose de participaciones en entidades dependientes consolidadas por integración global, el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos. En el caso de sociedades consolidadas por integración proporcional, el valor neto de los activos y pasivos de la entidad consolidada reconocidos en el balance consolidado. Y, por último, tratándose de sociedades a las que fuese de aplicación el procedi-

¹⁰ Ni que decir tiene que este último criterio no figuraba en la versión de 2004 de la NIC 12.

miento de puesta en equivalencia, el saldo de la cuenta donde se recoge dicha participación.

Esta diferencia a la que se ha aludido con anterioridad resultante entre el valor contable consolidado de una participación y su base fiscal se originará, básicamente, como consecuencia del efecto conjunto derivado de la existencia de resultados acumulados generados desde la fecha de adquisición por la entidad participada, así como de las deducciones fiscales asociadas a la inversión y de la diferencia de conversión.

Dichas diferencias se compensarán a medida que vaya convergiendo el valor contable y la base fiscal lo que tendrá lugar, entre otros supuestos, con motivo del reparto de dividendos, la venta de la participación, las pérdidas acumuladas de la entidad participada o la reversión del saldo de la diferencia de conversión.

Por lo que respecta a los activos y pasivos por impuestos diferidos anteriores, éstos habrán de reconocerse utilizando la partida o partidas que correspondan, atendiendo a su origen, ya se trate de pérdidas y ganancias, de reservas, de ajustes valorativos, de diferencias de conversión o de otra partida diversa. Debe precisarse no obstante que, de conformidad con lo establecido en el apartado cuarto del art. 72 de las NOF-CAC, las diferencias temporarias resultantes por diferencias entre el valor consolidado de una entidad participada y su base fiscal no serán reconocidas en los siguientes supuestos. En primer lugar, tratándose de diferencias impositivas, si la entidad inversora pudiera controlar el instante de la reversión de la diferencia, siendo probable además que dicha diferencia no revertisese en un futuro previsible. Y, en segundo término, tratándose de diferencias deducibles, en el supuesto de que se esperase que dicha diferencia no revertisese en un futuro previsible, no siendo probable además que la entidad en cuestión disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.¹¹ A la luz de las anteriores apreciaciones,

¿Cabe afirmar que existe un efecto impositivo derivado de la diferencia existente entre el valor consolidado de la inversión en una sociedad dependiente y su base fiscal? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. No creemos por tanto que deba reconocerse pasivo fiscal alguno derivado de dicha diferencia. Quizás la única excepción a la anterior regla general la constituya el hecho de que exista una previsión de venta de la participación en la entidad dependiente ya que, existiendo una previsión de vender la participación en la entidad dependiente, cabría la posibilidad de reconocer el oportuno pasivo fiscal.

¿Y cuál habría de ser el importe del pasivo fiscal derivado de la diferencia temporaria imponible resultante entre la base fiscal y el valor consolidado de la inversión en una sociedad dependiente sobre la que existiese una previsión de venta? De cara a responder a esta cuestión habremos de acudir a lo establecido en el Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuyo art. 30 prevé la aplicación de una deducción del 100% de la cuota del Impuesto relativa a aquellos dividendos procedentes del reparto de beneficios, o bien de la renta derivada de la venta de acciones por aquella parte de dicha renta correspondiente a beneficios no distribuidos de la participada.

En resumen, no deberá reconocerse pasivo fiscal alguno por la parte de la diferencia temporaria imponible correspondiente a beneficios y reservas generadas desde la incorporación del grupo,

conexión con el párrafo 40 de la NIC 12, a cuyo tenor "Puesto que la dominante tiene poder para establecer la política de dividendos de su dependiente, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las que figuran, no solo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las reconocidas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias revertan. Por tanto, cuando la dominante haya estimado que estas ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplicarán en el caso de las sucursales".

¹¹ Lo dispuesto en este apartado cuarto del art. 72 del Real Decreto 1159/2010 ha de ser puesto además en

en tanto en cuanto los mismos hayan tributado efectivamente por el IS en sede de la sociedad dependiente y la participación cumpla los requisitos recogidos en el art. 30 del TRLIS. Téngase presente que la sociedad dominante no va a tributar por ellos, ya sea cuando los mismos se repartan vía dividendos o cuando se carguen en el precio de venta de la participación.

Respecto de la diferencia negativa de primera consolidación señala el art. 71.3 del Real Decreto 1159/2010 que *“El efecto impositivo que pueda surgir de la diferencia negativa de consolidación será tratado de acuerdo con las mismas normas generales para el registro de diferencias temporarias”*. De este modo el reconocimiento en cuentas consolidadas de una diferencia negativa de primera consolidación no afectará al valor de los activos y pasivos del negocio adquirido, ni desde el punto de vista contable ni tampoco desde el fiscal. En cambio la diferencia negativa de primera consolidación sí que determinará que el valor consolidado de la inversión efectuada en la sociedad dependiente, tal y como éste resulta definido en el art. 72 del Reglamento 1159/2010, exceda de la base fiscal de ésta, surgiendo así una diferencia temporaria imponible.

¿Y habrá de reconocerse un pasivo por impuesto diferido por dicha diferencia temporaria? En virtud de lo establecido en el art. 72.4 de las NOFCAC únicamente habría que reconocer un pasivo fiscal por la diferencia negativa de consolidación en el supuesto de que hubiese una previsión de venta de la participación en la sociedad dependiente.

Igualmente podrán surgir diferencias temporarias por diferencias entre el valor consolidado de la inversión en una sociedad dependiente y su base fiscal derivadas de las diferencias de conversión de sociedades con moneda funcional distinta del euro. En el presente caso, desde la perspectiva del efecto impositivo derivado de la conversión a euros de las cuentas de una sociedad cuya moneda funcional es distinta del euro, únicamente habría de reconocerse en principio un pasivo (activo) fiscal si es previsible que la sociedad

dominante vaya a enajenar su participación en la sociedad dependiente cuya moneda funcional es distinta del euro.

Así, cumpliéndose lo dispuesto por el art. 72.4 de las NOFCAC y no existiendo previsión de venta de la participación únicamente cabría la posibilidad de reconocer un pasivo (activo) por impuesto diferido por la parte correspondiente a la diferencia positiva (negativa) de conversión que resulte imputable a los activos no monetarios valorados a coste histórico. Téngase presente que en este caso la diferencia temporaria existente no responde a que difiera la base fiscal de la inversión en la sociedad dependiente extranjera y su valor consolidado, sino al hecho de que en el balance consolidado los activos no monetarios a coste histórico se han convertido a tipo de cambio de cierre cuando, desde un punto de vista estrictamente tributario, ha de tenerse presente el tipo de cambio histórico.¹² Señala el art. 70.2 del Real Decreto 1159/2010 en su último párrafo que *“La consolidación de sociedades con moneda funcional distinta a la de la tributación será realizada teniendo en cuenta las diferencias que surgen por la variación del tipo de cambio. Dichas diferencias se originarán porque el valor contable de los activos y pasivos no monetarios esté contabilizado al tipo de cambio de cierre, mientras que su base fiscal se referirá al tipo de cambio histórico. El efecto impositivo de estas diferencias deberá ser incorporado mediante ajustes de homogeneización en el caso de que no haya sido recogido en las cuentas anuales individuales”*.

Alude así el citado precepto de las NOFCAC al supuesto excepcional de sociedades españolas con moneda funcional distinta del euro estableciendo que, en estos supuestos en los que la moneda funcional resulta ser distinta de la

¹² En cierta medida podría afirmarse que nos hallamos en presencia de diferencias temporarias por la diferente valoración contable y fiscal de dichos activos no monetarios. Y a tal efecto conviene recordar que dentro del TRLIS no se contiene regulación alguna relativa a la valoración de los activos y pasivos en moneda extranjera, de manera que la norma contable (en el presente caso la Norma de Registro y Valoración 13^a) es la norma fiscal aplicable.

tributación, dentro de las cuentas consolidadas habría que reconocer, en el supuesto de que no se hubiese recogido en las cuentas individuales de la entidad dependiente convertidas ya a euros, el activo o pasivo fiscal asociado a la diferencia temporal. Concretamente en el presente caso el reconocimiento del pasivo fiscal habría de realizarse minorando el saldo de la cuenta de diferencias de conversión.¹³

Y, *mutatis mutandis*, el fondo de comercio de consolidación habría de convertirse, al igual que sucedería con cualquier otro activo de la sociedad dependiente extranjera, al tipo de cambio de cierre, produciéndose el reconocimiento de la correspondiente diferencia de conversión, la cual habría de imputarse en el presente caso en su totalidad a la sociedad dominante. Por su parte la diferencia de conversión asociada al fondo de comercio incrementaría, si fuese positiva, la diferencia temporal imponible. Y, siendo negativa, la reduciría.

En definitiva, el efecto impositivo de las diferencias de conversión asociadas a los activos no monetarios de una sociedad dependiente ha de reconocerse a través de la práctica de ajustes de homogeneización. En aquellos casos de sociedades extranjeras con moneda distinta del euro la diferencia temporal asociada a los activos monetarios por la conversión de los estados financieros a euros no ha de dar lugar al reconocimiento de activos o pasivos fiscales, ya que la sociedad extranjera de que se trate tributará en su país. Y el hecho de que sus activos monetarios figuren en las cuentas consolidadas presentadas en España convertidos a un tipo de cambio distinto al vigente en la fecha de adquisición de dicho activo no tendrá efecto fiscal alguno, ya que si se vende el activo no se tributará en España, sino en el país extranjero de que se trate.¹⁴

¹³ Téngase presente no obstante que, de conformidad con lo establecido en el párrafo 41 de la NIC 12, el reconocimiento del pasivo fiscal habrá de efectuarse contra la cuenta del resultado del ejercicio.

¹⁴ De cualquier manera, en tanto en cuanto, a tenor de lo establecido en el art. 71.1 del Real Decreto 1159/2010 la diferencia temporal imponible asociada al reconocimiento inicial del fondo de comercio no da lugar a la

Tratándose de diferencias temporarias por diferencias entre el valor consolidado de la inversión en sociedades asociadas o multigrupo a las que se aplicase el método de puesta en equivalencia la participación de las sociedades del grupo en las sociedades asociadas o multigrupo no se eliminaría en el proceso de consolidación, a diferencia de lo que sucede respecto de las sociedades dependientes consolidadas por el método de integración global o de las sociedades multigrupo a las que se les aplica el método de integración proporcional. Y ello debido a que el hecho de que en el balance consolidado figure la inversión de las sociedades del grupo en las sociedades asociadas o multigrupo determina que surjan diferencias temporarias, coincidiendo la base fiscal de la inversión con el coste histórico, mientras que el valor por el que dicha inversión figura en las cuentas consolidadas será el resultado de la aplicación del método de puesta en equivalencia. Dichas diferencias temporarias darán lugar al reconocimiento de los correspondientes pasivos fiscales en el supuesto de que la sociedad asociada hubiese generado recursos desde su incorporación al perímetro de consolidación, o bien activos fiscales si hubiese ocurrido lo contrario. No obstante, y en virtud de lo dispuesto por el art. 72.4 de las NOFCAC, dichas diferencias temporarias no deberán reconocerse si, tratándose de diferencias temporarias imponibles, la sociedad inversora controlase la reversión de la diferencia, resultando probable además que ésta última no revierta en un futuro previsible.

Cabe plantearse además, al margen de lo anterior, hasta qué punto la capacidad que ostenta la sociedad del grupo de controlar la política de dividendos de su asociada no resulta limitada. Téngase presente que, tal y como se señala en la NIC 12, aquella empresa que invierte en una entidad asociada no controla dicha entidad, no hallándose además en posición de entrar a determinar su política de dividendos. Significa ello que, en ausencia de un acuerdo a través del

contabilización del correspondiente pasivo fiscal, habrá que estimar que el aumento o disminución de dicha diferencia temporal por la diferencia de conversión asociada a dicho fondo de comercio tampoco habrá de ser contabilizada.

cual se disponga que los dividendos de la entidad asociada no sean distribuidos en un futuro previsible, la empresa inversora procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos nacido de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con su inversión. Con carácter adicional en determinados supuestos el inversor podrá no ser capaz de entrar a determinar la cuantía de los impuestos que tendría que abonar si recuperase el coste de su inversión en una asociada, pudiendo no obstante determinar que serán iguales o superiores a un mínimo, y midiéndose el pasivo por impuestos diferidos por referencia a dicho mínimo.

En la práctica, y desde una perspectiva estrictamente fiscal, con motivo de la aplicación de la deducción por doble imposición regulada en el art. 30 del TRLIS a la sociedad inversora no tributará, ni por los eventuales dividendos que pueda percibir ni por la posible enajenación de la inversión en la parte correspondiente a los beneficios no distribuidos. En consecuencia el incremento de valor de la participación puesta en equivalencia y debida a los beneficios no distribuidos de sus sociedades asociadas no habrá de dar lugar al reconocimiento de pasivos fiscales por las correspondientes diferencias temporarias existentes entre la base fiscal de la inversión y su valor consolidado.

¿Qué ajustes y eliminaciones de consolidación que no originan diferencias temporarias han de ser aplicados? En primer lugar, la eliminación inversión patrimonio neto. Téngase presente a este respecto que, excepto si se reconocen las plusvalías y minusvalías por diferencias entre los valores contables y razonables de los activos y pasivos del negocio adquirido, a resultas de la eliminación de la inversión-patrimonio neto no se modificarán los valores de los activos y pasivos que figuran en el balance agregado. Cabría en consecuencia la posibilidad de no contabilizar en el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto las plusvalías y minusvalías existentes por diferencias entre los valores contables y razonables de los activos y pasivos del negocio adquirido. Dichas plusvalías y minusvalías se reconocerían en un asiento previo con cargo o abono a una

cuenta de reservas de la sociedad dependiente por el importe neto del efecto impositivo, reconociéndose el correspondiente pasivo o activo fiscal.

Así, en el presente caso surgiría un activo cuya base contable diferiría de su base fiscal, esto es, el fondo de comercio. Ahora bien, tanto el apartado 2.2 de la Norma de Registro y Valoración 13ª como el Apartado 15 a) de la NIC 12 señalan a este respecto que no se ha de reconocer el pasivo por impuesto diferido derivado de dicha diferencia temporaria. En cuanto a la diferencia negativa de primera consolidación, al amparo de lo establecido en el art. 71.3 de las NOFCAC el efecto impositivo que pueda llegar a surgir habrá de ser tratado de acuerdo con las normas generales, pudiendo reconocerse un pasivo fiscal si hubiese previsión de que la diferencia temporaria imponible revirtiese en el futuro.

En segundo término habrá de producirse una imputación de resultados de la sociedad dependiente a la dominante y a los socios externos. Dicha imputación de resultados de la sociedad dependiente no afectará a la valoración de los activos y pasivos que figuran en las cuentas consolidadas, motivo por el cual en el presente caso no habrían de generarse diferencias temporarias. Ahora bien, tal y como dispone el art. 72 del Real Decreto 1159/2010 la diferencia entre la base fiscal de una inversión en una sociedad dependiente y el valor en cuentas consolidadas de los activos y pasivos de dicha sociedad, deducida la participación de socios externos, constituirá una diferencia temporaria, al margen de que el apartado cuarto del citado precepto prevea que no se reconozcan así, en el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible; y, en el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

Por lo que al tratamiento fiscal se refiere, como ya se ha señalado con anterioridad, y de confor-

midad con lo establecido por el art. 30 del TRLIS, no habrá de reconocerse ningún pasivo fiscal, ya que la deducción por doble imposición se aplicará, tanto en el caso de reparto posterior de dichos beneficios vía dividendos, como en el caso de que se venda la participación.

Respecto de los aumentos o deterioros del valor del fondo de comercio en sociedades dependientes (ya sea vía deterioro o bien, en caso de sociedades con moneda funcional distinta del euro, por conversión a tipo de cambio de cierre), por la diferencia resultante entre el valor contable del fondo de comercio de consolidación y su base fiscal (el cual es nulo) no se reconocerá en cuentas consolidadas pasivos por impuesto diferido. Y el deterioro de valor del fondo de comercio, que reduce el valor contable del mismo, tampoco producirá ningún efecto impositivo, al igual que sucederá con la diferencia de conversión positiva o negativa (en lo que al fondo de comercio se refiere) por la diferencia resultante entre el tipo de cambio a la fecha de la combinación de negocios y el tipo de cambio de cierre del ejercicio al que se refieren las cuentas consolidadas.

En relación con el ajuste por el reparto de dividendos a realizar ha de tenerse presente que dicho reparto de dividendos por la sociedad dependiente no afectará al valor de los activos y pasivos que figuren en las cuentas consolidadas. A ello se ha añadido además que, desde una perspectiva estrictamente fiscal, y tal y como establece el art. 30 del TRLIS, los dividendos de filiales no tributan, al resultar de aplicación la deducción del 100% prevista en el citado precepto.

¿Qué tratamiento ha de recibir el beneficio derivado de la realización de aquellas operaciones que impliquen una disminución del porcentaje de participación, sin perder el control? Con carácter general la eliminación del beneficio contabilizado por la sociedad dominante con motivo de la venta de acciones de su dependiente a terceros ajenos al grupo reteniendo el control de la misma no afectará al valor de los activos y pasivos que figuran en las cuentas consolidadas, motivo por el cual no se generarán diferencias temporarias. Dicha eliminación del beneficio po-

dría ser considerada como una diferencia de carácter permanente. En todo caso, y como consecuencia de la práctica de dicha eliminación, el resultado de la entidad dominante en cuentas consolidadas será inferior a aquel que figura en las cuentas individuales, quedando integrado dicho beneficio en la base imponible del Impuesto y debiendo tributar la sociedad por él, a excepción de aquella parte del beneficio que corresponda a resultados no distribuidos de la entidad dependiente los cuales puedan acogerse a la aplicación de la deducción por doble imposición de beneficios.¹⁵

En cuanto a la eliminación del deterioro de valor de la inversión en una sociedad dependiente, dicha eliminación en cuentas consolidadas de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones en sociedades del grupo no afectará al valor de los activos y pasivos que figuran en el consolidado, generándose en consecuencia diferencias temporarias. No parece además que, con motivo del deterioro de valor, se originen diferencias temporarias por discrepancia entre la base fiscal de la inversión en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada y el valor consolidado de dicha inversión.¹⁶

Por lo que respecta al reconocimiento a efectuar por su valor razonable de las participaciones previas a la adquisición del control o la constitución del negocio conjunto se ha de precisar que únicamente se generarían pasivos por diferencias

¹⁵ Ahora bien, como consecuencia de la práctica de dicha eliminación en el consolidado no se modificará el valor de ningún elemento patrimonial que figure en el balance agregado, siendo ya definitivo el régimen tributario aplicable en sede de la sociedad que ha enajenado ya la participación, con lo que la eliminación del resultado no va a revertir.

¹⁶ En este sentido, únicamente en el supuesto de que la sociedad dependiente hubiese contabilizado gastos no deducibles (y teniendo presente lo señalado en el art. 12 del TRLIS respecto de la deducibilidad del deterioro) cabría la posibilidad de que surgiesen diferencias temporarias deducibles que podrían dar lugar al reconocimiento del correspondiente activo fiscal en tanto en cuanto se estime que la citada diferencia vaya a revertir en un futuro previsible, siendo probable además que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

temporarias imponibles o activos por diferencias temporarias deducibles si se estimase probable que la participación en la sociedad dependiente o multigrupo fuera a enajenarse siéndole de aplicación el procedimiento de integración proporcional.

¿Qué ajustes habrán de practicarse en el resultado derivado de la pérdida de control de una sociedad dependiente? El ajuste en el resultado contabilizado por la sociedad dominante a resultas de la pérdida de control de una sociedad dependiente (sin retener participación), de acuerdo con lo establecido en el art. 31 a) del Real Decreto 1159/2010, no tendrá efecto fiscal alguno, ya que no afectará a la valoración de activos o pasivos que figuren en las cuentas consolidadas. No obstante si, con motivo de la pérdida de control de una sociedad dependiente, se retuviese una participación en el capital de la misma, dicha participación habría de valorarse por su valor razonable, imputando a resultados la diferencia existente entre éste y el valor contable consolidado. En este último supuesto sí que podría llegar a producirse una diferencia temporaria que diese lugar al reconocimiento de pasivos o de activos por impuesto diferido. En la práctica, no obstante, lo más normal es que dicha diferencia haya quedado reconocida ya en las cuentas individuales. En todo caso habrá que tener en cuenta, de cara al cálculo del pasivo fiscal, la aplicación de la deducción por doble imposición establecida en el art. 30 del TRLIS.

Al objeto de poder acometer la eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros incluidos en la cartera de negociación o en la de disponible para la venta el resultado eliminado no tendrá efecto fiscal, ya que en las cuentas individuales de la sociedad que haya adquirido a otra del grupo los activos financieros, éstos figurarán reconocidos por un importe coincidente con su base fiscal, siempre y cuando se hayan incluido en la cartera de negociación. Y, si se incluyesen en la cartera de disponibles para la venta en las cuentas individuales de la sociedad que los hubiese adquirido ya se habrá reconocido la diferencia temporaria correspondiente.¹⁷

Por último hemos de referirnos a los ajustes que habrían de practicarse por operaciones internas con pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo. En el presente caso el beneficio o la pérdida reconocido en cuentas consolidadas cuando una sociedad del grupo adquiriera pasivos financieros emitidos por otra sociedad del mismo grupo no afectará a los activos y pasivos reconocidos en el consolidado, al ser objeto de eliminación por tratarse de créditos y débitos recíprocos. En consecuencia el beneficio o la pérdida reflejado en las cuentas consolidadas no determina el surgimiento de diferencias temporarias entre el valor contable y el fiscal de los activos y pasivos que figuran en el balance consolidado. En cambio sí que podrían surgir diferencias temporarias tratándose de una sociedad del grupo que adquiriese activos financieros emitidos por otra sociedad de su mismo grupo procediendo a continuación a venderlos a terceros. En dicho supuesto el valor del pasivo financiero reconocido en las cuentas consolidadas no coincidiría con su base fiscal, por lo que en el presente caso sí que habría de reconocerse el correspondiente activo o pasivo fiscal.

¹⁷ Únicamente podría producirse en cuentas consolidadas un traspaso a la Cuenta del grupo 8 (830.0) desde la Cuenta (630.0) por la cuota del IS satisfecha por la sociedad que enajenó a otra del grupo los activos financieros, si éstos se hubiesen incluido en la cartera de disponibles para la venta.



CONSULTA 2012.7.3.7 – IRPF e IS: indemnizaciones exentas y reestructuraciones empresariales. 2012-07-17

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante, (Entidad) S. A., es una sociedad dedicada a la comercialización de ropa y artículos deportivos. Como consecuencia de operaciones económicas, se ha extinguido el contrato exclusivo de la marca (XXX) en virtud del cual venía operando durante más de veinte años (Entidad), suponiendo el 90% de sus ventas anuales.

Este hecho obliga a (Entidad) a realizar operaciones de reestructuración que comenzaron a final de 2011, se prolongarán en el presente año y finalizarán a principios de 2013. Una de estas medidas ha sido la extinción de la relación laboral contractual con los distintos comerciales que, en diversas áreas geográficas del Estado, han venido vendiendo productos (XXX)

La decisión irrevocable de extinguir su relación laboral ha supuesto la asunción con respecto a los mismos, con carácter de mínimos, de la obligación de abono de las indemnizaciones dinerarias establecidas en el Estatuto de los Trabajadores y su normativa de desarrollo.

Con respecto a estas cantidades, no se va a proceder a realizar retención dentro de los límites que marca el art. 9.4 de la Norma Foral 3/2007 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Per-

sonas Físicas, sometiéndose a retención con arreglo a lo establecido en la normativa vigente todo exceso que, en su caso, se abone al trabajador por encima de las cantidades exentas.

A dichos trabajadores, se les ha adelantado que, una vez extinguida la relación laboral y siempre que la explotación de las marcas que mantiene y de aquellas otras que se vayan incorporando en un futuro y así lo aconseje, la entidad podrá contar con los mismos en un rol de agentes mercantiles por cuenta y en nombre ajenos (excluyendo en todo caso la relación laboral) abonando una comisión por cada venta realizada.

CUESTIÓN PLANTEADA

A) Si en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 del Decreto Foral 76/2007 en el momento en que, en su caso, (Entidad) recurra a los comerciales para comercializar otras marcas distintas de (XXX), se entendería que el trabajador ha vuelto a prestar servicios a la compañía determinando consecuentemente la pérdida del derecho a aplicar la exención como consecuencia de la indemnización recibida por la extinción de la relación laboral.

B) En el supuesto de que la primera pregunta sea contestada decretando la pérdida del derecho a disfrutar de la exención, si (Entidad) asume algún tipo de responsabilidad por el hecho de no haber practicado la correspondiente retención sobre las cantidades que a la extinción de la re-

lación laboral se consideraron exentas, por abonarse las mismas sobre los límites establecidos al efecto en el artículo 9.4 de la Norma Foral 3/2007.

C) En el supuesto en el que la primera pregunta sea contestada decretando la pérdida del derecho a disfrutar de la exención, si la misma se produce con independencia de los servicios que, en su caso, preste el agente mercantil a (Entidad) una vez extinguida su relación laboral o, en su caso, puede reconocerse un umbral mínimo de retribuciones anuales por debajo de las cuales no se detone, automáticamente, la obligación de tributar por una indemnización que se corresponde con varios quinquenios de trabajo.

D) A los efectos de la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las cantidades reconocidas a los trabajadores por parte de la consultante, y atendiendo a que en el momento en el que se les comunica fehacientemente a los comerciales la extinción de su relación laboral se hace constar tanto la fecha de efectividad de la extinción contractual como el importe a recibir por parte del trabajador como consecuencia de la misma, si tales cantidades se consideran gastos deducibles.

E) Si en el momento en el que debe practicarse la eventual retención a practicar a los trabajadores despedidos por las cantidades reconocidas a los mismos en la parte que en su caso exceda de las cantidades exentas, a las que se refiere el artículo 9.4 de la Norma Foral 3/2007, es el momento en el que se procede al pago efectivo al trabajador.

CONTESTACIÓN

Por lo que respecta a la cuestión A) planteada por la entidad consultante, el artículo 7 del Decreto Foral 76/2007 dispone: "El disfrute de la exención prevista en el artículo 9.4º de la Norma Foral del Impuesto quedará condicionado a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma em-

presa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad la participación sea igual o superior al 25 por 100 o al 5 por 100, si se trata de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en el Título III de la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros".

Es irrelevante que el trabajador comercialice productos (XXX) u otros productos, lo que la normativa liga a efectos de la aplicabilidad o pérdida de la exención es la relación entre el trabajador y la empresa, siendo irrelevante que sean unas u otras marcas las que se comercialicen. En definitiva la redacción de este precepto hace referencia a la prestación de servicios por parte del trabajador en un sentido tan amplio que a efectos de la pérdida de la exención, no se excluye la actuación como profesionales libres, de los despedidos. Por lo tanto si los trabajadores de (Entidad) llegaran a prestar servicios profesionales comerciales como autónomos, se excluiría a los mismos de la aplicación de la exención, en el momento de la nueva prestación de servicios comerciales, siempre que estos fueran prestados en los tres años siguientes a la extinción de la relación laboral por despido.

Por lo que respecta a la cuestión B), en ningún caso (Entidad) sería responsable de la no retención en las indemnizaciones abonadas en los despidos que se ajusten a lo previsto en el artículo 9-4 de la Norma Foral 3/2007, dado que en este momento, es aplicable la exención a las percepciones. En todo caso, la pérdida de la exención estaría ligada a un hecho futuro e incierto en el momento del pago de la indemnización legal, y afectaría únicamente a los trabajadores que llegaran a prestar posteriores servicios, debiendo reflejarse en su declaración de IRPF, del ejercicio correspondiente al cobro.

Por lo que respecta a la cuestión C) en relación con la cuestión A), el artículo 9 de la NF 3/2007 de-

clara en su apartado 4 rentas exentas: "4º. Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato." En consecuencia, los excesos que en su caso se satisfagan como indemnización sobre las cuantías obligatorias marcadas por la normativa a que se refiere el artículo 9.4, estarán plenamente sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones a cuenta como un rendimiento del trabajo. Con fundamento en el artículo 9.4 de la Norma Foral 3/2007 y el artículo 7 del Decreto Foral 76/2007 ya transcritos, cabe extraer las siguientes conclusiones:

1. En principio y de acuerdo con el artículo 9.4 estarían exentas las cantidades percibidas por la indemnización en la cuantía que no sobrepasara la cuantía establecida por el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias; el resto, si existe, estaría plenamente sujeta y no exenta teniendo el tratamiento de renta irregular.

2. Si el trabajador es nuevamente contratado por la empresa donde prestaba sus servicios, habiendo transcurrido menos de 3 años desde el despido, es plenamente aplicable el artículo 7 del Decreto Foral 76/2007 antes mencionado, por lo que se pierde el beneficio de la exención que establece el artículo 9, pasando a tributar la totalidad del importe de la indemnización teniendo el tratamiento de renta irregular.

El asunto planteado se reduce a determinar si la contratación como agentes mercantiles de los empleados anteriormente despedidos de la misma empresa, conlleva la pérdida de la exención regulada en el artículo 9.4 de la Norma Foral 3/2007 sobre la indemnización por despido, al entenderse que no se ha producido una real y efectiva desvinculación entre el trabajador y el empresario. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 7 del Decreto Foral

76/2007, arriba transcrito, alude al hecho en sí de que exista una nueva contratación del trabajador despedido, o cesado, dentro de los tres años siguientes (bien por parte de la misma empresa, o bien por otra que se encuentre vinculada con ésta), con independencia de cuál sea el tipo o la naturaleza jurídica del nuevo contrato que suscriban las partes.

De modo que, en principio, a efectos de lo establecido en el citado artículo 7 del Decreto Foral 76/2007, resulta indiferente tanto la duración del nuevo contrato suscrito entre las partes que sea temporal o indefinido, como su naturaleza laboral o mercantil de servicios empresariales o profesionales.

Con relación a la cuestión D) establece el artículo 13.1 d) de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades que no serán gastos deducibles "los derivados de reestructuraciones excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas". Y añade en su apartado 3 que los gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles, en virtud de lo establecido en la letra d), "se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad".

En su consecuencia, los pagos derivados de indemnizaciones por despido, en los términos en que procedan de conformidad con las prescripciones legales o contractuales establecidas a este respecto, serán fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades en el periodo impositivo en que nazca la obligación de satisfacer dichas indemnizaciones como consecuencia de la extinción efectiva de la relación laboral.

Y, finalmente, en cuanto a la cuestión E), teniendo en cuenta que el artículo 104.1 del Decreto Foral 76/2007 dispone que "Con carácter general, la obligación de retener o ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes", si (Entidad) abona a sus trabajadores rentas que exceden de la indemnización legalmente establecida, deberá retenerles en el momento del pago efectivo de las cantidades.

CONSULTA 2012.8.4.1 – IRPF – RETENCIONES DE TRABAJO – FUNCIONARIOS ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. 2012-11-15

HECHOS PLANTEADOS

Se ha recibido en este Centro consulta formulada por la División de Personal de la Dirección General de la ... (Administración del Estado), en la que se exponen los siguientes hechos: La entidad consultante plantea la situación de varios funcionarios de los Cuerpos Generales de la Administración (administrativos y auxiliares) que desarrollan sus funciones en la Dirección General de ... (Administración del Estado) en la provincia de Bizkaia. En concreto, se trata de ..., con DNI ..., (y otros).

CUESTIÓN PLANTEADA

La consulta versa sobre la solicitud realizada por las personas antes mencionadas para que en las retenciones de IRPF no les sea aplicado el incremento previsto en el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre.

Indican, en este sentido, que el domicilio de todos ellos radica en territorio vizcaíno y, que, conforme a la normativa vigente, presentan su declaración de IRPF en la Diputación Foral de Bizkaia por lo que no se les debe aplicar el incremento establecido en el Real Decreto-Ley citado.

CONTESTACIÓN

La consulta se refiere a varios funcionarios de los Cuerpos Generales de la Administración que trabajan para la Dirección General de ... (Administración del Estado) en la provincia de Bizkaia y manifiestan que, al presentar sus declaraciones del IRPF a la Diputación Foral de Bizkaia, no se les debe aplicar en las retenciones del IRPF el incremento previsto en el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 diciembre.

Para resolver la cuestión planteada, es de aplicación del artículo 6 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Eco-

nómico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con el cual:

“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.”

Dado que el domicilio de todos los consultantes radica en territorio vizcaíno deberán presentar sus declaraciones por el IRPF ante el órgano competente de la Diputación Foral de Bizkaia, como bien indica el escrito de consulta.

Ahora bien, la práctica de las retenciones viene regulada en el apartado Dos del artículo 7 del Concierto Económico que señala lo siguiente:

“Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco. En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del percceptor, satisfechas por aquella a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales.”

Por tanto, las retenciones practicadas por la Dirección General de ... (Administración del Estado) al abonar los salarios a sus funcionarios deben calcularse aplicando la normativa estatal sobre retenciones (lo que incluye la modificación del Real Decreto Ley 20/2011), sin perjuicio de la posterior regularización en la declaración correspondiente del IRPF que los interesados presenten a la Diputación Foral en cuyo territorio tengan su residencia habitual.

Esto significa que las mayores retenciones que se les practiquen debido a lo anterior darán lugar a un menor ingreso (menor cuota diferencial positiva) o a una mayor devolución (mayor cuota diferencial negativa) en el momento de presentar la autoliquidación del IRPF.

Objeto del conflicto: Domicilio fiscal del sujeto pasivo

Resolución R 7/2012 Expediente 36/2008

En la Villa de Bilbao, a 31 de mayo 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 Murguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Administración Tributaria del Gobierno de Navarra sobre el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 36/2008.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 11 de junio de 2008, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 13. En dicho escrito se exponen los antecedentes que se resumen a continuación:

- La entidad ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----) (en adelante "la entidad") se constituyó en Beasain (Gipuzkoa) el 11 de noviembre de 1997, estableciendo su domicilio social en DOMICILIO 1, de Torrano-Dorrao (Navarra).
- Mediante escritura de 30 de diciembre de 2002 la entidad trasladó su domicilio social a DOMICILIO 2, de Beasain (Gipuzkoa).
- Mediante escritura de 17 de diciembre de 2004 la entidad trasladó nuevamente su domicilio social a DOMICILIO 3, de Beasain (Gi-

puzkoa), que sí es admitido como domicilio fiscal de la entidad por la Hacienda Foral de Gipuzkoa a partir de la fecha indicada.

- A solicitud del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos la Inspección de la Hacienda guipuzcoana realizó una comprobación del domicilio fiscal de la entidad, de la que resultó un informe de fecha 22 de octubre de 2004.
- Mediante Orden Foral 273/2008, de 13 de marzo, notificada a la Administración del Gobierno de Navarra el siguiente día 14, se dio traslado al Gobierno de Navarra de la propuesta de rectificación del domicilio fiscal de la entidad.
- La referida propuesta no había tenido contestación a la fecha del planteamiento del conflicto.
- El 10 de junio de 2008 el Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Gipuzkoa acordó plantear el presente conflicto ante la Junta Arbitral.

2. Expone a continuación el escrito de planteamiento los argumentos en los que basa su solicitud, si bien fundamentalmente se remite al expediente de comprobación del domicilio fiscal de la entidad. Concluye pidiendo a la Junta Arbitral que "determine que el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1, S.L. desde el 30 de diciembre de 2002, fecha en la que dicha entidad trasladó su domicilio social desde Navarra a Beasain (Gipuzkoa), en la DOMICILIO 2, hasta la fecha de 17 de diciembre de 2004, en la que nuevamente trasladó su domicilio social a la DOMICILIO 3 de dicha localidad de Beasain (Gipuzkoa), no radicaba en Gipuzkoa sino en Navarra".

3. Son dignos de mención los siguientes datos relativos al procedimiento de cambio de domicilio fiscal:

- La solicitud de comprobación de dicho domicilio formulada por el Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos de la Diputación Foral de Gipuzkoa a la Inspección estaba motivada por la presentación por la entidad de declaraciones del IVA correspondientes a los tres primeros trimestres del ejercicio 2003 con resultado a compensar y la solicitud de devolución por el periodo anual por importe de 3.272,67 euros. El informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de 18 de noviembre de 2005 (págs. 108 Y sigs. del expediente de comprobación del domicilio fiscal aportado por la Diputación, pág. 111) indica que las devoluciones solicitadas por la entidad correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004 han sido tramitadas por el Servicio de Gestión de la Diputación Foral, previa presentación por el obligado tributario de los avales correspondientes.
 - Atendiendo a la mencionada solicitud, la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa emitió el informe, ya citado, de 22 de octubre de 2004 (págs. 86 Y sigs. del expediente aportado por la Diputación). En este informe se contiene fundamentalmente la exposición de los elementos de hecho en los que se basa la posición de la Diputación Foral de Gipuzkoa.
 - A la vista del anterior informe, el Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Gipuzkoa adoptó el 25 de octubre de 2004 el acuerdo de iniciar el procedimiento de cambio de domicilio fiscal de la entidad y remitir propuesta en ese sentido al Gobierno de Navarra para que éste se pronunciase en el plazo de dos meses establecido en el artículo 49.Nueve del Concierto Económico.
 - La Hacienda de Navarra emitió, por su parte, con fecha 30 de mayo de 2005, informe sobre la anterior propuesta (págs. 97 y sigs. del expediente), en el que se recogen los elementos de hecho en los que se funda la postura de la institución navarra. La conclusión de este informe es que no procede acceder a la petición de cambio de domicilio propuesta por la Diputación Foral de Gipuzkoa. El Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra dictó el 23 de junio de 2005 una resolución en tal sentido, que fue comunicada a la Hacienda Foral DE Gipuzkoa.
 - La posición de la Hacienda de Navarra dio lugar a un nuevo informe de la Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa de fecha 18 de noviembre de 2005 (págs. 108 y sigs. del expediente), "a fin de que se valore la conveniencia de elevar el expediente a la Junta Arbitral referida en [el Concierto Económico] o, en otro caso, se resuelva el archivo del mismo". En este informe se replica a los razonamientos de la Hacienda navarra y se reitera la posición de la guipuzcoana.
- 4.** Admitido a trámite el conflicto el 12 de septiembre de 2008, el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra presentó un escrito de fecha 7 de noviembre de 2008, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 10, en el que arguye que la Junta Arbitral del Concierto no tiene competencia para resolver los conflictos que se pueden suscitar entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra, por lo que concluye que "los conflictos a los que nos estamos refiriendo han de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa; y ello, tanto si se promueven por las respectivas Administraciones como, a título de ejemplo, en caso de conflicto negativo, por los particulares". Por otra parte manifiesta que "[d]ado el rechazo de la competencia de la Junta Arbitral de Concierto, no se entra a fundamentar la posición de la Comunidad Foral de Navarra sobre el fondo del asunto que motiva el conflicto".
- 5.** Puesto de manifiesto el expediente por acuerdo del Presidente de la Junta Arbitral de 7 de abril de 2009, se presentaron los siguientes escritos:
- 1º. El Gobierno de Navarra lo hizo con fecha 7 de abril de 2009, registrado el día 14 de abril, en el que da por reproducidas las

alegaciones de su anterior escrito sobre la incompetencia de esta Junta Arbitral y añade las siguientes consideraciones:

"Como resumen y conclusión de dichas alegaciones ha de manifestarse que de la normativa actual ha de derivarse la ineficacia de cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto a la Hacienda Tributaria de Navarra, ya que dicha Junta Arbitral no se encuentra prevista en el Convenio y, siendo éste la norma que rige el régimen tributario de la Comunidad Foral, en absoluto puede deducirse de él que la Junta Arbitral del Concierto pueda dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Foral de Navarra. Esto último solamente podrían hacerlo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia.

La posibilidad de que la Junta Arbitral del Concierto, en la que la Administración tributaria de la Comunidad Foral no ha tenido nada que ver ni en su composición ni en su nombramiento, entre a resolver conflictos sobre cuestiones que afectan a las competencias tributarias de ésta, resulta una invasión injustificada de esas competencias que menosprecia de manera importante su autonomía fiscal".

2º. La Diputación Foral de Gipuzkoa presentó escrito de alegaciones con fecha 24 de abril de 2009, que tuvo entrada en la Junta Arbitral ese mismo día. En dicho escrito la Diputación afirma la competencia de la Junta Arbitral para conocer del presente conflicto sobre la base de los argumentos que más adelante se expondrán, y señala que, no habiendo formulado alegaciones la Comunidad Foral de Navarra acerca del fondo del asunto, ratifica los argumentos expuestos en el escrito de planteamiento del conflicto.

3º. La entidad presentó escrito de fecha 15 de abril de 2009, presentado en el Servicio de

Correos en esa fecha y registrado el día siguiente en la Junta Arbitral. En dicho escrito la entidad expone los sucesivos traslados de su domicilio social y alude al inicio por la Hacienda Foral de Gipuzkoa del expediente de comprobación del domicilio fiscal. A continuación observa que "[e]xtraña mucho, la tardanza en abrir expediente en la Junta Arbitral, que lo hacen a finales de 2008, y no es de extrañar, porque ni la Junta Arbitral estaba formada, ni el Reglamento de la Junta Arbitral [...] había sido publicado. Por lo que a esta parte le corresponde, ha de alegar la prescripción, dado que ha sido un problema de la propia Administración la que pretende resolver un asunto del 2002 en el 2009, y no precisamente por culpa o negligencia del particular, la mercantil en el presente caso". Y añade: "Pero es que además, el asunto parece más propio de un desafío entre ambas Administraciones por razones de competencia que por el fondo o los resultados, habida cuenta de la nimia importancia del asunto".

Afirma luego que "[p]ara esta parte, está claro que el domicilio fiscal y social corresponde a Guipúzcoa, y ello porque se cumplen los requisitos del arto 43, cuatro, a), b) y c) [del Concierto Económico]; y es precisamente esta Administración la que nos ha sometido todos estos años a su control e inspección y a la que esta parte se ha sometido sin discutir su competencia".

Seguidamente parece argumentar en contra de la competencia de la Junta Arbitral. Transcribe primero, en efecto, el apartado a) del artículo 66 del Concierto Económico al que añade el siguiente comentario: "Y el resto del artículo nada dice sobre el tema de fondo que nos atañe". Cita después el artículo 51.1,b) del Convenio Económico entre Navarra y el Estado del que deduce que "está claro que las relaciones con el Estado son bilaterales entre cada una de ellas [se entiende: las Diputaciones Forales, por un lado, y la Comuni-

dad Foral de Navarra, por otro] y el Estado, pero en ningún caso está contemplado esa bilateralidad entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. Siendo cada una de ellas independientes y totalmente autónomas".

Concluyen las alegaciones con la siguiente frase: "Por lo que esta parte entiende, modestamente, que las cosas deberían dejarse como están, y archivar el expediente". Finalmente, solicita que se proceda de acuerdo con lo alegado.

II.FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El presente conflicto ha sido planteado en tiempo y forma, En lo que respecta al tiempo, el criterio adoptado por esta Junta Arbitral, tratándose de conflictos que como el presente, traen su origen de épocas anteriores. a su constitución, es que es necesario aplicar adecuadamente los plazos establecidos en el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, Véanse en este sentido las resoluciones R2/200B, de 22 de diciembre de 200B, y R13/2009, de 19 de junio de 2009, cuya posición en este punto fue confirmada por el Tribunal Supremo en las sentencias de 22 de abril de 2010 (rec. 147/2009) y 13 de abril de 2011 (rec. nº 540/2009) respectivamente. En el presente caso hay que entender que el plazo de dos meses establecido en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, al que remite el artículo 13.1 RJACE, debe contarse a partir de la notificación al Gobierno de Navarra de la Orden Foral 273/200B, de 13 de marzo, del Diputado del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, proponiendo el cambio de domicilio de la entidad; notificación que tuvo lugar el 14 de marzo de 200B, No habiendo respondido el Gobierno de Navarra a esta propuesta en el indicado plazo de dos meses, a partir de su terminación, es decir, del 14 de mayo de 200B, se inicia el plazo de un mes que concede el artículo 13.2 RJACE para el planteamiento del conflicto, que, por tanto, concluyó el 14 de junio de 200B, Este plazo fue obser-

vado por la Diputación Foral de Gipuzkoa, cuyo escrito de planteamiento tuvo entrada en la Junta Arbitral el 13 de junio.

2. La cuestión objeto del presente conflicto consiste en determinar el lugar del domicilio fiscal de la entidad en el periodo comprendido entre el 30 de diciembre de 2002, fecha en que trasladó su domicilio social desde Navarra a Beasain, DOMICILIO 2, y el 17 de diciembre de 2004, en que volvió a trasladarlo a DOMICILIO 3, de esta misma localidad.

El escrito de planteamiento cumple los requisitos del artículo 13.2 RJACE, aceptando que los razonamientos en los que se fundamenta la posición de la Administración demandante se incorporen a dicho escrito por remisión al expediente, como sucede en el presente caso, a condición de que tales razonamientos se encuentren en éste claramente expuestos, sin que sea necesario un esfuerzo de reconstrucción que no es exigible a la Junta Arbitral.

3. Antes de analizar esta cuestión es necesario examinar la alegación del Gobierno de Navarra, secundado por la entidad, relativa a la falta de competencia de esta Junta Arbitral para conocer del presente conflicto. Los argumentos del Gobierno de Navarra son, resumidamente, los siguientes:

- 1º. Ni el Convenio ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.
- 2º. Ha de tener presente el carácter bilateral de relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto y la ausencia en sus respectivos articulados de relaciones, vínculos o conexiones "horizontales" entre dichos Territorios Históricos y la Administración tributaria de la Comunidad Foral. Además, al igual que el Convenio en el ámbito de Navarra, el Concierto regula las relaciones financieras y tributarias entre la Administración del Es-

tado y la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entendida esta última como unidad. La existencia en su seno de los Territorios Históricos no debe empañar ni desvirtuar la naturaleza de aquellas relaciones.

3º. La realidad normativa actual conlleva que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto no pueden resolver los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral sin invadir de manera flagrante las competencias de cada uno de ellos. En ese sentido, asegura que resultaría una invasión injustificada de las competencias tributarias de Navarra que la Junta Arbitral del Concierto entre a resolver este conflicto. Además, Navarra no es una Comunidad Autónoma, sino una Comunidad Foral, lo cual es distinto.

4º. El hecho de que la literalidad del Concierto se refiera a la posibilidad de que las Diputaciones Forales planteen conflictos contra las Comunidades Autónomas (y no contra la Comunidad Foral) "no puede desvirtuar ni contradecir los fundamentos básicos que subyacen en el Concierto y en el Convenio: regulación bilateral y exclusiva de las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado, por una parte; y entre Navarra y el Estado, por otra".

5º. Tanto el artículo 51.1.b del Convenio como el artículo 66.Uno.a) del Concierto deben interpretarse en el sentido que impone la realidad jurídica y que tiene su fundamento en que ni del Convenio ni del Concierto se desprenden relaciones horizontales entre los respectivos Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

6º. La propia naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos tributarios que se suscitaban entre los Territorios Históricos y la Comunidad Foral, sería preciso que así se conviniera y se plasmase en esas normas.

7º. Sería ineficaz cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto de la Hacienda Tributaria de Navarra, pues dicha Junta no se encuentra prevista en el Convenio. Solo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia pueden dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra.

8º. En definitiva, concluye el Gobierno de Navarra, el conflicto ha de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa.

4. A los anteriores argumentos opone la Diputación Foral de Gipuzkoa, en su escrito de alegaciones de 24 de abril de 2009, los siguientes:

1º. El artículo 66 del Concierto Económico no excluye del ámbito competencial de conocimiento de esta Junta Arbitral los conflictos que puedan plantearse en relación con la Comunidad Foral de Navarra, debiendo, en consecuencia, incluirse dicha Comunidad dentro de la expresión "cualquier otra Comunidad Autónoma" recogida en dicho precepto.

2º. En la aplicación del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra forma parte del "Estado" (territorio común) a todos los efectos, incluida la atribución de competencias a la Junta Arbitral. La propia Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su resolución de 4 de abril de 2008, dictada en el procedimiento 17/2007, ha señalado que el concepto de "territorio de régimen común" del artículo 18.2 del citado Convenio debe considerarse integrado por todo territorio español que sea distinto del territorio de la Comunidad Foral de Navarra. Trasladando esta interpretación al Concierto Económico, el territorio de régimen común estaría integrado por todo el territorio español distinto del de la Comunidad Autónoma del País Vasco, incluyendo, por tanto, a la Comunidad Foral de Navarra.

3º. La utilización de la vía jurisdiccional propuesta por el Gobierno de Navarra, para la resolución del asunto en el conflicto planteado, queda recogida en el último párrafo del artículo 67 del Concierto, pero siempre una vez resuelto conforme a Derecho el conflicto por parte de la Junta Arbitral del Concierto mediante la oportuna resolución.

5. Esta Junta Arbitral tuvo ocasión de enfrentarse con la cuestión de su competencia para conocer de un conflicto entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y la Comunidad Foral de Navarra en los conflictos decididos por sus resoluciones R10/2011, de 20 de enero de 2011 (expediente 15/2008) y R22/2011, de 27 de septiembre de 2011 (expediente 5/2009). En las citadas resoluciones nos pronunciamos en favor de dicha competencia, basándonos en el artículo 66.Uno del Concierto Económico, que establece las competencias de la Junta Arbitral en los siguientes términos:

"a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

Señalamos en la resolución R10/2011 que "ningún precepto del Concierto Económico excluye de

manera absoluta la competencia de esta Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco. El vigente Concierto, al igual que el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, tanto en su redacción inicial como en la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, establecen claramente la competencia de esta Junta Arbitral para "[r]esolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma" (F.D. 5).

Añadíamos seguidamente que "[e]n apoyo de la interpretación gramatical que hemos realizado se puede invocar la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo número 4196/2009, de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008, de la cual se desprende que desde la perspectiva del Convenio (o, en este caso, del Concierto) el resto de las Comunidades Autónomas tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo" (F.D. 6). Es de señalar que la citada sentencia resolvió un recurso contra las resoluciones dictadas por la Junta Arbitral del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra el 4 de abril de 2008, en los conflictos 16/2007 y 17/2007, la segunda de las cuales es invocada por la Diputación Foral de Gipuzkoa en sus segundas alegaciones en el presente procedimiento.

La misma decisión favorable a nuestra competencia es la que, como es lógico, procede adoptar en el presente conflicto.

6. Procede también, antes de entrar a examinar el fondo del conflicto, hacer referencia a la alegación de prescripción aducida por la entidad en su escrito de 15 de abril de 2009. Esta alegación se formula en términos de tal vaguedad e inconcreción que no es posible tomarla en consideración. En efecto, no se indica cuál es el derecho o acción supuestamente prescrito ni a quién pertenece tal derecho, si a una de las Administraciones en conflicto o a la entidad como contribuyente. Mucho menos se expresan los argumentos en los que se basa la alegada prescripción. No procede, por tanto, que la Junta Arbitral se pronuncie sobre esta alegación.

7. Entrando, pues, en el fondo del conflicto, definido en el anterior Fundamento de Derecho 2, la Diputación Foral de Gipuzkoa basa su pretensión en el artículo 43.Cuatro, b) del Concierto Económico, que 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".

Este es el precepto que hemos de aplicar para resolver el presente conflicto, para lo cual tenemos que determinar si, como sostiene la Diputación Foral de Gipuzkoa, la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad estaba situada en el periodo considerado en Navarra y no en su domicilio social, DOMICILIO 2, en Beasain (Gipuzkoa). como afirma la Hacienda Tributaria de Navarra.

En diversas resoluciones en las que se planteaba esta cuestión hemos partido de la consideración de que 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 (últimamente en la resolución R 3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008).

8. Los datos y circunstancias en los que la Diputación Foral de Gipuzkoa funda su posición están expuestos en los informes de su Servicio de Inspección de 22 de octubre de 2004 y 18 de no-

viembre de 2005. El primero de dichos informes recoge, en síntesis, los siguientes:

- Los socios de la entidad son D. SOCIO 1, con una participación del 39,6%; D^o. SOCIO 2, con una participación del 39,4%; y D^o. SOCIO 3, D. SOCIO 4 y D. SOCIO 5, con una participación del 7% cada uno. Todos ellos son residentes en Navarra.

- El administrador único es D. SOCIO 1.

- Como resultado de una vista de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa al domicilio social de la entidad realizada el 20 de septiembre de 2004 se pusieron de manifiesto los siguientes datos:

- El domicilio corresponde al de ASESORÍA 1, S.L. y el compareciente, D. SOCIO 6, es socio de esta asesoría y titular del local y manifiesta que no percibe ninguna cantidad de la entidad por el hecho de tener su domicilio en dicho local.

- La persona encargada de la dirección y gestión de la entidad es su administrador único, que se relaciona con clientes y proveedores desde el lugar de ubicación de la obra que en cada caso se lleva a cabo a través de teléfono móvil o del fijo de su domicilio sito en CALLE 2 de Pamplona.

- La gestión administrativa y contable de la entidad, emisión y recepción de facturas se lleva a cabo en el domicilio particular del administrador D. SOCIO 1. Dicha gestión la realiza D^o. SOCIO 2, cónyuge del anterior, dada de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores autónomos como socio trabajador. Las facturas emitidas y recibidas se remiten por internet a ASESORÍA 1, S.L., la cual a partir de los datos recibidos confecciona la contabilidad, los libros registro obligatorios, declaraciones, etc.

- El libro diario y de cuentas anuales de la entidad, así como facturas emitidas y re-

cibidas, extractos de cuentas bancarias y demás documentación se archivan en el domicilio particular del administrador.

- Los extractos de las cuentas bancarias se reciben en el domicilio particular del administrador.
- La entidad no tiene inmovilizado y únicamente tiene adquiridos en régimen de leasing algún vehículo mixto y una grúa de obras para el ejercicio de la actividad.

El informe llega a la conclusión de que ni la gestión administrativa ni la dirección de los negocios de la entidad se halla en el domicilio social donde tiene su sede la ASESORÍA 1, S.L. de la que aquella es cliente. La gestión administrativa y contable la lleva a cabo D^a SOCIO 2, socia de la entidad y cónyuge del administrador único, en el domicilio particular de ambos, sito en la CALLE 1 de Pamplona en Navarra, "y la dirección efectiva, si bien se realiza mediante continuos desplazamientos del administrador único y a través de teléfono móvil principalmente, la misma debe entenderse centralizada también en el domicilio particular de Navarra, dado que no existe en este Territorio Histórico de Gipuzkoa ningún establecimiento permanente desde el que actúe la sociedad. Asimismo, cabe añadir, que en Navarra tienen también su domicilio el resto de los socios, lo que constituye un elemento relevante a la hora de evaluar el lugar donde es posible ejercer debidamente la dirección de los negocios sociales".

9. En el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal de la entidad se emitió informe por la Inspección de la Hacienda Navarra de fecha 30 de mayo de 2005, incluido en el expediente remitido por la Diputación Foral de Gipuzkoa. Este informe debe ser tomado en consideración por la Junta Arbitral al resolver el presente conflicto, en primer lugar, porque la renuncia del Gobierno de Navarra a formular alegaciones acerca del fondo del conflicto no equivale, como es obvio, al desistimiento de su pretensión, que, según su tesis sobre la incompetencia de esta Junta Arbitral, haría valer, en su caso, ante otras instancias. En segundo lugar, porque se trata de un docu-

mento que forma parte del expediente y del que derivan hechos relevantes para la decisión del procedimiento (art. 80.1 de la Ley 30/1992), los cuales, por tanto, han de ser tenidos en cuenta al dictar la resolución (art. 89.1 de la Ley 30/1992).

El citado informe resume, en primer lugar, los datos consignados en el informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de 22 de octubre de 2004. A continuación recoge el resultado de las actuaciones de la Inspección de la Hacienda de Navarra, que en resumen arroja los siguientes datos:

- D. SOCIO 6, compareciente en la diligencia de la Hacienda de Gipuzkoa, informa en conversación telefónica que "la empresa se gestiona desde Guipúzcoa porque aunque su administrador único, D. SOCIO 1, vive en Torrano (Navarra), se traslada todos los días a Guipúzcoa, donde permanece a lo largo de la totalidad de la jornada laboral para desarrollar su trabajo que, precisamente consiste en gestionar y dirigir obras de construcción que su empresa realiza, de manera prácticamente exclusiva en Guipúzcoa, provincia en la que además residen la práctica totalidad de sus trabajadores, proveedores y clientes".
- D. SOCIO 1 presentó el 15 de febrero de 2005 a la Hacienda de Navarra un escrito acompañado de diversa documentación, cuyo contenido es en síntesis el siguiente:
 - Desde hace varios años la entidad desarrolla su actividad de promoción y construcción de inmuebles fundamentalmente en Gipuzkoa.
 - El cambio de domicilio social el 30 de diciembre de 2002 a DOMICILIO 2, de Beasain (Gipuzkoa) se justifica por el hecho de que los trabajos de la entidad se desarrollaban en Gipuzkoa.
 - A raíz del cambio de domicilio social, la empresa se dio de baja en el IAE en Navarra a partir del 31 de diciembre de 2002,

- dándose de alta para la construcción de dos viviendas para unos familiares, el 4 de junio de 2004.
- En el ejercicio 2003 el 100% de la obra ejecutada y de las ventas de la empresa se hicieron en Gipuzkoa y en el ejercicio 2004 la parte de la obra ejecutada en Navarra (las dos viviendas de los familiares) representaron solamente el 1,95% de las ventas.
 - La gestión de las cuentas bancarias de la entidad se lleva a cabo en Beasain, en las dos cuentas que tiene en la Kutxa, entidad con la que se realiza toda la gestión financiera de la empresa.
 - La gestión contable se realiza en Gipuzkoa por la ASESORÍA 1 de Beasain, "no siendo ello contradictorio con el hecho de que la esposa del administrador puntee y pique unos datos mínimos de las facturas en el ordenador, que posteriormente envía a la ASESORÍA 1 para su proceso, revisión y confección de la contabilidad".
 - "Las facturas en un principio y por falta de comunicación a los proveedores se mandaban a la antigua dirección, pero después se han remitido al domicilio de la empresa en Beasain y desde hace unos meses al DOMICILIO 3, de Beasain".
 - "Las facturas de los proveedores se entregaban periódicamente al administrador quien se las daba a su esposa para que introdujera los datos en el ordenador que tiene en su domicilio de Pamplona. Aunque en ese mismo ordenador también se generaban las facturas de clientes, sin embargo la gestión de las ventas, los contratos y las escrituras correspondientes se han firmado y realizado siempre en Guipúzcoa".
 - Toda la gestión de personal se lleva directamente desde Gipuzkoa. Prácticamente todo el personal de la empresa tiene su residencia en Gipuzkoa, salvo el administrador, su esposa, sus dos hijos y otros dos trabajadores, que residen en Navarra y se desplazan a Gipuzkoa todos los días laborales de año para desarrollar allí su trabajo. La dirección del personal se lleva personalmente por el administrador desde las propias obras que están realizando, prácticamente todas ellas en Gipuzkoa.
 - El 100% de las retenciones del IRPF se declara e ingresa en Gipuzkoa.
 - Los trabajadores navarros de la empresa que no son socios presentan su IRPF en Navarra aunque su trabajo lo desarrollan en Gipuzkoa. También lo hace el administrador de la entidad.
 - El Impuesto sobre Sociedades de la entidad se ingresa en Gipuzkoa.
 - Las compras y las ventas se realizan en su totalidad en Gipuzkoa, donde se formalizan los documentos privados y las escrituras.
 - El inmovilizado de la entidad (grúas, elementos de transporte, construcciones, etc.) está en Gipuzkoa.
 - Las existencias, que son en su mayoría inmuebles en construcción, están todas en Gipuzkoa.
- Afirma más adelante el informe de la Inspección de la Hacienda navarra lo siguiente:
- "La Hacienda de Guipúzcoa razona que no existe en su territorio ningún establecimiento permanente desde el que actúe la sociedad, pero es que en Navarra tampoco ha existido ningún establecimiento permanente. Lo cierto es que, a pesar de que ENTIDAD 1, SL, no ha tenido ese establecimiento permanente ni en Guipúzcoa ni en Navarra, la empresa si ha estado dirigida y gestionada, en todo momento, por el Administrador único, que ha desempeñado ese trabajo a lo largo de su jornada laboral diaria, y lo que hay que determinar, a juicio del actuario, es si esa

gestión y dirección se ha desarrollado en Guipúzcoa o en Navarra". Añade después que "[l]a profesión de D. SOCIO 1, Administrador de ENTIDAD 1, S.L, es la de albañil, según se recoge en la escritura de constitución de la sociedad y, como tal, organiza el trabajo de su empresa". Según el citado informe, "[e]ste socio Administrador, no es un socio capitalista que dirige la empresa desde un despacho, sino que es un socio trabajador, albañil, que dirige la empresa desde la propia obra como acredita su presencia diaria en la misma".

Señala, por último el informe de la Inspección de la Hacienda de Navarra que la empresa aportó una escritura otorgada el 26 de noviembre en la notaría de Beasain en la que el administrador de la entidad confirió poder para pleitos a procuradores de los Tribunales en Azpeitia, Bergara, Eibar, Tolosa, Donostia-San Sebastián, Bilbao y Madrid, y apostilla que "[a] juicio del informante es muy significativo que no se designase ningún procurador en Navarra".

10. Figura también en el expediente un segundo informe de la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de fecha 18 de noviembre de 2005 en el que se resumen los hechos reflejados en los informes de ese mismo Servicio de 22 de octubre de 2004 y de la Inspección de la Hacienda de Navarra de 30 de mayo de 2005. Acerca de este último observa la Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa que "esta Inspección entiende que se está confundiendo la dirección de los negocios de la sociedad con la dirección de la ejecución de las obras realizadas. No puede entenderse que la dirección y gestión de la sociedad se lleva a cabo desde cada una de las obras, o, en otro caso, estaríamos ante el hecho de que existirían múltiples domicilios fiscales en función de cada una de las promociones llevadas a cabo, o como también se pretende un domicilio en cada entidad bancaria. Es propio de la actividad ejercida que algunas de las circunstancias se den en el lugar de la ejecución de las obras, pero no por ello debe entenderse que el conjunto de la dirección y gestión de la sociedad como tal se centraliza en la obra correspondiente".

11. Los hechos que dan lugar al presente conflicto presentan una notable semejanza, más aún, una casi identidad, con los que se encontraban en la base del conflicto decidido por esta Junta Arbitral mediante la resolución R20/2011, de 26 de julio de 2011. En dicha resolución atribuímos especial relevancia, como circunstancias determinantes del lugar en que se llevaba a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la sociedad contribuyente, al lugar del domicilio de los administradores solidarios, al hecho de que la contabilidad se llevase en el domicilio de uno de éstos y de que el domicilio social y el fiscal declarado fuesen el de una asesoría fiscal, en la cual se elaboraban los documentos requeridos por el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad. Estos mismos criterios debemos aplicar, por tanto, en el presente conflicto, lo que nos lleva a resolver que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad en el periodo comprendido entre el 30 de diciembre de 2002, fecha en que su domicilio social se traslada a DOMICILIO 2, de Beasain (Gipuzkoa), y el 17 de diciembre de 2004, se realizaban en el domicilio del administrador único de la entidad, sito en Pamplona, y que, en consecuencia, el domicilio fiscal de la entidad estaba situado en dicho periodo en la Comunidad Foral de Navarra.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1, S.L.

(NIF: -----) en el periodo comprendido entre el 30 de diciembre de 2002 y el 17 de diciembre de 2004, se encontraba situado en la Comunidad Foral de Navarra.

Objeto del conflicto: IS - operaciones vinculadas, ajuste bilateral y colaboración entre administraciones

Resolución R 8/2012 Expediente 16/2009

En la ciudad de Donostia-San Sebastián, a 2 de julio 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 Gipuzkoa frente a la Administración del Estado acerca de las facultades de la primera en relación con las actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto de la entidad ENTIDAD 1. S.A. (NIF -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 16/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de un escrito de fecha 18 de noviembre de 2009, que tuvo entrada ese mismo día en esta Junta Arbitral. En dicho escrito se expone que el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa tuvo conocimiento de la existencia de procedimientos iniciados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) respecto a ENTIDAD 1, S.A. (NIF -----) (en adelante ENTIDAD 1) para practicar valoraciones por el valor normal de mercado con posibles repercusiones tributarias respecto de ENTIDAD 2, S.L. (NIF -----) (en adelante ENTIDAD 2) y de ENTIDAD 3, S.A. (NIF -----) (en adelante ENTIDAD 3), respecto de las que la Hacienda Foral de Gipuzkoa tiene competencias inspectoras.

A partir del momento en que la Hacienda Foral guipuzcoana tuvo noticia de los mencionados

procedimientos, se realizaron, de acuerdo con el escrito de planteamiento del conflicto, las siguientes actuaciones:

- Mediante escrito de fecha 14 de enero de 2009 la Hacienda Foral de Gipuzkoa solicitó a la AEAT una coordinación de los referidos procedimientos así como el envío de copias de los correspondientes expedientes.
- Mediante escrito de fecha 3 de agosto de 2009 el Delegado Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco remitió al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa la contestación del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT denegatoria de la petición anterior.
- Mediante Orden Foral 790/2009, de 5 de octubre, notificada con esa misma fecha, se requirió a la Administración del Estado de inhibición en lo que afecta a la competencia de actuación unilateral en los procedimientos iniciados respecto a ENTIDAD 1.
- Mediante escrito de fecha 4 de noviembre de 2009 el Delegado Especial de la AEAT en el País Vasco hace constar el rechazo de la Administración del Estado a al anterior requerimiento.
- Mediante acuerdo adoptado en su reunión celebrada el día 17 de noviembre de 2009, el Consejo de Diputados de Gipuzkoa decidió plantear el presente conflicto.

2. En su sesión celebrada el 20 de diciembre de 2010 la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto. Notificado el planteamiento del conflicto a la Administración del Estado y emplazada ésta para la formulación de alegaciones, de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral del Concerto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, la AEAT evacuó este trámite por medio de un escrito de fecha 9 de febrero de 2011, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 11.

3. Concluida la instrucción del expediente y puesto éste de manifiesto a las Administraciones en conflicto, la Diputación Foral de Gipuzkoa formuló alegaciones mediante un escrito de fecha 27 de mayo de 2011, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 1 de junio de 2011. La AEAT no hizo uso de su derecho.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En el escrito de planteamiento la Administración promotora del conflicto pide a esta Junta Arbitral que "dicte una resolución por la que se declare al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa competente para actuar, de forma compartida y coordinada con la Administración del Estado, en los procedimientos iniciados por la Agencia Tributaria en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1, S.A. (NIF -----), para practicar valoraciones por el valor normal de mercado con posibles repercusiones tributarias respecto de ENTIDAD 2, S.L. (NIF -----) Y de ENTIDAD 3, S.A. (NIF -----), respecto de los que esta Hacienda Foral tiene competencias inspectoras y, en consecuencia, determine la incompetencia de la Administración del Estado para actuar unilateralmente en dichos procedimientos". Por su parte, la AEAT, en su escrito de alegaciones (F.o. 1º) define el objeto de la controversia diciendo que "consiste en determinar si la Diputación Foral de Guipúzcoa puede participar en los procedimientos de comprobación de las operaciones vinculadas llevadas a cabo por la AEAT respecto de ENTIDAD 1, S.A."

Existe, por tanto, una coincidencia fundamental entre las Administraciones parte del presente conflicto acerca del objeto de éste: se trata de determinar si la Diputación Foral de Gipuzkoa tiene derecho a participar en el procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas llevado a cabo por la AEAT respecto de ENTIDAD 1 a fin de evitar que el valor que se fije como resultado de dicho procedimiento se imponga unilateralmente la Hacienda Foral guipuzcoana respecto a ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3, sociedades vinculadas a aquélla sobre las cuales tiene competencias inspectoras la Ha-

cienda Foral. La controversia no recae, pues, sobre la competencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa para realizar determinadas actuaciones de inspección, como podría deducirse de los términos en que ésta formula su *petitum*, que hay que interpretar en el sentido expuesto. Tiene razón, por tanto, la AEAT cuando afirma (F.D. 2º de su escrito) que "[e]n el presente conflicto lo que resulta controvertido no es si la Administración del Estado tiene competencia para comprobar las operaciones vinculadas de ENTIDAD 1 sino que, reconociéndola, la cuestión planteada es bien distinta, se solicita participar en dicha comprobación". En definitiva, pues, no se discute aquí una cuestión de competencia; sino una cuestión de procedimiento: es obvio, en efecto, que las actuaciones a las que la Diputación Foral de Gipuzkoa alega tener derecho habrían de desarrollarse, en todo caso, en el marco de su competencia.

2. Definido así el objeto del conflicto, la AEAT aduce falta de competencia de la Junta Arbitral que, en su opinión, determina la inadmisibilidad del mismo. A juicio de la AEAT la controversia delimitada en los términos expuestos no tiene cabida en ninguna de las funciones que el artículo 66 del Concierto Económico atribuye a este órgano ni, a *fortiori*, en las que le confiere el artículo 11 RJACE. Arguye, en primer lugar, la AEAT que "la mera discrepancia entre las Administraciones afectadas en la valoración de una concreta operación no constituye por sí misma objeto de conflicto de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 66 del Concierto", pero este razonamiento cae evidentemente en el vacío, ya que no es este el objeto de la controversia.

Tampoco el verdadero objeto del conflicto, descrito en el anterior Fundamento de Derecho, encaja, a juicio de la AEAT, en ninguno de los supuestos mencionados en el artículo 11 RJACE "y, en particular, en el indicado en la letra a) que es el alegado por la Diputación Foral de Guipúzcoa en la Consideración Sexta de su Declaración de incompetencia, ni tampoco en el artículo 66 del Concierto". Se refiere la AEAT al escrito de la Diputación Foral de Gipuzkoa de 5 de octubre de 2009, por el que requiere de inhibición a la Admi-

nistración del Estado "en lo que afecta a la competencia de actuación unilateral en los procedimientos iniciados en relación con el obligado tributario [ENTIDAD 1] para practicar valoraciones por el valor normal de mercado con posibles repercusiones tributarias respecto de [ENTIDAD 2] y de [ENTIDAD 3] ... ". En la consideración sexta del citado escrito, la Diputación Foral de Gipuzkoa invoca el supuesto previsto en la letra a) del artículo 11 RJACE, según el cual las Diputaciones Forales podrán promover conflicto "[c]uando, por aplicación de las normas contenidas en el Concerto Económico, se consideren competentes en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma".

Alega además la AEAT que de la documentación aportada por la Diputación al plantear el conflicto, resulta incongruente su actuación con las manifestaciones contenidas en un escrito a la Dirección de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas. El aludido escrito no acompaña, en realidad, al de planteamiento del conflicto, sino que figura en la documentación aneja al escrito de alegaciones de la AEAT: se trata de un escrito de fecha 9 de octubre de 2009, sin firma ni indicación de procedencia, titulado "Notas en relación con la conveniencia de poner en conocimiento de la Comisión de Coordinación Normativa del Concerto Económico la situación derivada de la iniciación por la Agencia Tributaria de actuaciones unilaterales de comprobación de valor de mercado en operaciones vinculadas entre sujetos pasivos sometidos a diferente competencia inspectora". Este escrito fue remitido al Director de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales por la Directora de Administración Tributaria del Gobierno Vasco mediante un oficio en el que se menciona que fue presentado por el representante de la Hacienda Foral de Gipuzkoa en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y que este acordó su remisión a la Dirección de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

Observa la AEAT que en el citado escrito se señala "la inexistencia de un procedimiento regulado de actuación conjunta en supuestos como el planteado" y se añade que "[l]a normativa estatal ni siquiera contempla la posible existencia de una situación como la referida. La normativa foral sí que la contempla pero tampoco articula ningún procedimiento a seguir". En él se indica también que "el Concerto Económico atribuye a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa competencias específicas de actuación en relación con la materia que subyace en el supuesto analizado".

Concluye la AEAT que "[s]i se lo pide [la Diputación Foral de Gipuzkoa] a un órgano, que no es la Junta Arbitral, implícitamente está descartando la competencia de ésta, precisamente porque no hay conflicto de los previstos ni en el Concerto Económico ni en el Reglamento de la Junta que regula sus competencias y funcionamiento, por lo que la Junta es incompetente por falta de objeto susceptible de ser analizado".

La Diputación Foral de Gipuzkoa, en sus segundas alegaciones de fecha 27 de mayo de 2011, replica a este argumento de "incongruencia" que el objeto del escrito a la Dirección de Coordinación Financiera es tratar de arbitrar un procedimiento general de solución de conflictos como el presente "a futuro", estimando que entre tanto compete a la Junta Arbitral dar solución a los conflictos concretos que puedan originarse.

Finalmente, añade la AEAT que "[t]ampoco el principio de colaboración entre Administraciones al que se refiere invocando el artículo 4 del Concerto y 4 de la Ley 30/1992, es un principio que - en abstracto-pueda hacerse efectivo acudiendo a un procedimiento de conflicto ante la Junta Arbitral".

3. La Junta Arbitral no comparte la posición de la AEAT acerca de su falta de competencia para conocer del presente conflicto y, por tanto, de su admisibilidad. Por el contrario, considera que la presente controversia tiene cabida en los términos suficientemente amplios de la letra b) del artículo 66.Dos del Concerto Económico, según

los cuales es función de la Junta Arbitral "[c]onocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales". Es indudable que en el presente caso existe un conflicto entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Gipuzkoa acerca de la aplicación del Concierto Económico y que dicho conflicto afecta a un caso concreto, a saber, las consecuencias de la actuación de la AEAT sobre ENTIDAD 1 respecto de las entidades ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3 vinculadas con ella. Las disposiciones del RJACE sobre la competencia de la Junta Arbitral deben ser interpretadas a la luz del Concierto Económico y, en cualquier caso, es obvio que las disposiciones del Concierto prevalecen sobre las del Reglamento en la medida en que éstas restrinjan el alcance de aquéllas. En consecuencia, rechazamos la alegación de incompetencia de la Junta Arbitral formulada por la AEAT y de inadmisibilidad del conflicto.

4. En cuanto al fondo del conflicto, la Diputación Foral de Gipuzkoa invoca en sustento de su tesis los siguientes preceptos, que por regla general se limita a transcribir sin comentario:

- El párrafo primero del artículo 4.Tres del Concierto Económico:

"El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción".

- El artículo 19 del Concierto Económico relativo a la inspección del Impuesto sobre Sociedades:

Artículo 19. Inspección del Impuesto.

Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente

por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones corresponderá a la Administración del Estado.

Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.

Si como consecuencia de las actuaciones inspectoras resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a las Diputaciones

Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los

contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Cuatro. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones.

- El artículo 16.1.2º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y el de igual número de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS de Gipuzkoa) ambos de idéntico texto:

"La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto (...).

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado (...)".

- El artículo 16.9 de la LIS y de la NFIS de Gipuzkoa, en cuanto dispone, de manera coincidente en ambas normas, que "[l]a firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas".

- La letra e) del artículo 16.9 NFIS de Gipuzkoa:

"En los supuestos en que la competencia para practicar la valoración por el valor normal de mercado de las operaciones realizadas por la otra parte vinculada corresponda a otra Administración tributaria, se comunicará a la misma la iniciación del procedimiento a los efectos que resulten oportunos".

- El artículo 16.7 de la LIS y de la NFIS de Gipuzkoa, que dispone con idéntico texto lo siguiente:

"Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones".

La Diputación Foral de Gipuzkoa apostilla que la posibilidad de acuerdos de valoración previos a la realización de las operaciones debería también alcanzar a las comprobaciones que se efectúen con posterioridad a dicha realización.

Finalmente indica la Diputación Foral de Gipuzkoa que la propia Administración del Estado, en la contestación al requerimiento de inhibición formulado por aquélla "admite implícitamente la necesidad de llevar a cabo una actuación compartida y coordinada en supuestos como el determinante del presente conflicto, proponiendo una solución 'normativa' a los mismos, solución que si bien esta Administración comparte a futuro no evita, en tanto que la misma se adopte, la existencia de conflictos como el presente, que requieren otro tipo de decisión conciliadora.

5. Frente a las alegaciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa aduce la AEAT, en su escrito de 9 de febrero de 2011, los argumentos que seguidamente se exponen. Como punto de partida señala la AEAT que dado que la Diputación Foral de Gipuzkoa no discute que la competencia para inspeccionar a ENTIDAD 1 corresponde a la AEAT y que el apartado Dos del artículo 19 del Concierto Económico establece que las inspecciones se ajustarán a las normas de la Administración competente, es necesario analizar las normas estatales para determinar si es o no posible de acuerdo con las mismas la participación de la Diputación Foral en la comprobación de las operaciones vinculadas de ENTIDAD 1.

En desarrollo de este planteamiento cita la AEAT los siguientes preceptos:

- El artículo 16.9.10 LIS:

"La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario".

De esta norma se deduce, en opinión de la AEAT, "que en el curso del procedimiento inspector, el único sujeto que puede intervenir en el procedimiento de determinación del valor de la operación es el propio obligado objeto de comprobación".

- El artículo 16.9.2º LIS:

"Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza".

- El artículo 16.9.4º LIS:

"Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes".

La AEAT sostiene que de los anteriores artículos "se desprende que, si bien una vez finalizado el expediente de valoración existe un deber de comunicación a las entidades vinculadas afectadas, este deber se subordina a lo establecido en el artículo 16.9.4º cuya mención debe ser referida a la normativa de territorio común, como dice el precepto con claridad. Si la entidad vinculada afectada no es contribuyente de territorio común no es aplicable la regulación de la LIS. El deber de comunicación sólo existe respecto de los sujetos respecto de los que la AEAT puede ejercitar sus competencias en el seno del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, lo cual no ocurre en este supuesto".

Como conclusión, afirma la AEAT que "con las normas actualmente vigentes no es posible atender la petición de la Diputación Foral de Guipúzcoa consistente en participar en los expedientes de comprobación de las operaciones de ENTIDAD 1, S.A."

Añade la AEAT que a la misma conclusión ha llegado la Diputación Foral de Gipuzkoa que reiteradamente hace referencia a la ausencia de una regulación específica de la cuestión controvertida y que "para que pueda prosperar la pretensión de la Diputación se necesita un cambio normativo y una específica regulación de cómo realizar o articular esa colaboración o participación para lo cual, es evidente, ni puede hacerlo la Junta, ni existe marco normativo para que la Junta estime esa pretensión, sin perjuicio de utilizar otros cauces pertinentes, fuera del presente conflicto -claro está".

6. En su segundo escrito de alegaciones de 27 de mayo de 2011 la Diputación Foral de Gipuzkoa arguye, en síntesis, que la valoración de operaciones vinculadas exige tomar en consideración a todos los obligados tributarios sujetos a distintas Administraciones; reconoce que el Concierto Económico no contempla esta situación; y considera que la competencia inspectora propia de cada Administración está sometida a debate en este conflicto, en cuanto los efectos derivados de la valoración efectuada por una Administración implica distorsiones en las actuaciones inspectoras a realizar por otra Administración frente a una entidad vinculada. Observa a continuación que la Junta Arbitral puede cubrir las lagunas de la regulación basándose en los principios del Concierto y que la normativa del Impuesto puede suministrar elementos útiles para este fin, como la posibilidad de acuerdos previos de valoración que afecten a distintas Administraciones. Se refiere finalmente a resoluciones anteriores de esta Junta en los conflictos relativos a los saldos del IVA.

7. El artículo 16.1.10 LIS recoge el principio fundamental sobre la tributación de las operaciones vinculadas cuando establece que "[l]as operaciones efectuadas entre personas o entidades

vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado". Este principio se consagró primero en el ámbito internacional para el supuesto de que las entidades vinculadas perteneciesen a distintos Estados, como criterio de reparto entre éstos de la base imponible. Aunque la finalidad de este principio, generalmente denominado en lengua española "principio de plena competencia", no es combatir el fraude fiscal, su adopción impide que en los grupos de sociedades el beneficio se sitúe en el lugar donde recibe un tratamiento fiscal más ventajoso, en perjuicio del legítimo derecho a la imposición de otro Estado. De aquí que inicialmente la legislación interna española sólo se interesase por dicho principio cuando la valoración atribuida por las entidades vinculadas a sus operaciones causara una disminución de los impuestos españoles. En efecto, el artículo 16.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, recogido en la redacción originaria del de igual número de la LIS vigente, sometía la valoración de las operaciones vinculadas por el valor normal de mercado a la condición de que "la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación". La redacción vigente del artículo 16.1 LIS, que proviene de la Ley 36/2006, de 20 de noviembre, extiende la aplicación del principio de plena competencia al ámbito interno.

La corrección de los "precios de transferencia" para adecuarlos al principio de plena competencia produce una doble imposición en el caso de que el mayor beneficio gravado en una de las entidades vinculadas como consecuencia de dicha corrección ("ajuste primario") sea sometido a imposición en otra entidad vinculada. De aquí la necesidad de que ese ajuste tenga carácter bilateral, es decir, que el ajuste primario vaya seguido de otra corrección de igual cuantía en la otra parte de la operación ("ajuste correlativo"). Este corolario fundamental del principio de plena competencia se establece en el artículo 16.1, 20 LIS, que dispone que "[l]a valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado".

En el ámbito internacional la bilateralidad del ajuste está establecida taxativamente, entre otros lugares, en el apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, que añade que para determinar el ajuste correspondiente "las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario".

Por tanto, la bilateralidad no implica que el otro Estado deba aceptar pasivamente el precio de transferencia fijado por el primer Estado. El comentario al artículo 9 del Modelo, párrafo 11 señala que en caso de desacuerdo entre los Estados contratantes acerca de este ajuste se acudirá al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del propio Modelo. En el ámbito de la Unión Europea está en vigor el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE), de 23 de julio de 1990, que prevé con este fin la realización de un procedimiento amistoso y, para el caso de que no se llegue a un acuerdo en esta vía, un procedimiento arbitral, cuya resolución se impone en última instancia a los Estados interesados. La modificación del artículo 25 del Modelo de la OCDE llevada a cabo en la versión de éste de 2008 introdujo también una fase arbitral en el procedimiento amistoso regulado en dicho artículo.

Es de mencionar que en el Derecho español los aspectos internos tanto del procedimiento amistoso establecido en los Convenios de doble imposición siguiendo el Modelo de la OCDE como del Convenio europeo de arbitraje están regulados por el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

La conclusión que se obtiene de las brevísimas referencias anteriores a los ajustes bilaterales deri-

vados de la corrección de los precios de transferencia es que las normas internacionales establecen de manera terminante la necesidad de dichos ajustes y prevén como cauce para resolver las discrepancias que surjan entre los Estados sobre la práctica de los mismos al procedimiento amistoso, seguido en su caso por una fase arbitral. El procedimiento amistoso, como su nombre indica, es muy flexible y poco formalizado y se basa esencialmente en la comunicación fluida entre las autoridades competentes de los Estados intervinientes. El artículo 25.2 del Modelo de la OCDE establece simplemente que la autoridad competente ante la que se presentó el problema "hará todo lo posible por resolver la cuestión por medio de un Acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio"; y el artículo 9.4 RPA se limita a disponer que "[s]e intercambiarán por las autoridades competentes tantas propuestas [de acuerdo] como sean necesarias para intentar alcanzar un acuerdo".

8. Hemos definido (F.D. 1) el objeto del presente conflicto como el derecho de la Diputación Foral de Gipuzkoa a "participar" en el procedimiento de comprobación del valor de mercado de operaciones vinculadas llevado a cabo por la AEAT respecto de ENTIDAD 1. Es necesario, sin embargo, formular alguna precisión adicional respecto a este objeto, dado que el término "participar" referido a una entidad administrativa como la Diputación tiene una cierta ambigüedad, puesto que en él caben distintos tipos de actuaciones, como compartir el ejercicio de las funciones administrativas que se actúan en el procedimiento, ser parte interesada en él o simplemente intercambiar información y ser consultado u oído. Esta última modalidad de participación es la que mejor se adecua a las características de los ajustes de precios de transferencia por Administraciones distintas y la que se contempla en los procedimientos amistosos cuya aplicación a esta materia está prevista en el ámbito internacional. Lo que se persigue mediante esta clase de procedimientos es que las discrepancias sobre los ajustes derivados de la determinación de esos precios por aplicación del

principio de plena competencia se intenten al menos resolver mediante el diálogo y el intercambio de información entre los Estados interesados.

Pues bien, consideramos que existen razones suficientes para estimar que debe reconocerse a la Diputación Foral de Gipuzkoa una participación del tipo de la que acabamos de describir como característica de los procedimientos amistosos en la esfera internacional; es decir, que debe llevarse a cabo un intercambio de información entre las Administraciones interesadas con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir acerca de la práctica de los ajustes derivados de la valoración de las operaciones vinculadas.

La primera y fundamental de dichas razones es que si en la esfera internacional se establece el deber de los Estados de consultarse y tratar de resolver de común acuerdo las discrepancias surgidas acerca de los ajustes de operaciones vinculadas, tal deber debe existir con mucha mayor razón en el seno de un Estado, y por tanto de un mismo ordenamiento jurídico. En efecto, no sería aceptable en el ámbito de este ordenamiento que las decisiones que en esta materia adopte una Administración se impusieran terminantemente a la otra Administración interesada, la cual se vería ante la alternativa de o bien aceptar la corrección valorativa llevada a cabo por la primera Administración y realizar en igual importe el ajuste correspondiente, evitando así una doble imposición, o bien llevar a cabo la valoración de las operaciones vinculadas de manera independiente, con el consiguiente riesgo de que se produzca una

doble imposición. Esta doble imposición infringiría claramente la prohibición establecida en el artículo 16.1.2º tanto de la LIS como de la NFIS DE GIPUZKOA, cuyo ámbito de aplicación no se limita a la esfera de competencia de las respectivas Administraciones.

La necesidad de que las Administraciones interesadas en la valoración de operaciones vinculadas traten de aproximar sus posiciones por medio del intercambio de información y el diálogo a fin

de evitar una doble imposición deriva, sin duda, de los principios generales del Concerto Económico, cuya finalidad esencial es armonizar el ejercicio de las competencias financieras y tributarias del Estado y de los Territorios Históricos del País Vasco, evitando que del ejercicio de competencias concurrentes se deriven perjuicios para los ciudadanos. Estos principios generales están plasmados ante todo en el artículo 2 del Concerto Económico, que enumera como principio tercero el de "coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concerto Económico". La coordinación y colaboración deben tener lugar, como es lógico, en ambos sentidos.

El principio de colaboración se desarrolla en el artículo 4 del Concerto Económico, cuyo apartado Tres, invocado por la Diputación Foral de Gipuzkoa, establece el deber del Estado y de los Territorios Históricos en el ejercicio de las funciones de gestión, inspección y recaudación de sus tributos de facilitarse mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exactitud, y añade lo siguiente:

"En particular, ambas Administraciones:

- a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria.

Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal".

Este precepto no se refiere en rigor al intercambio de información propio de un procedimiento del tipo del amistoso en el plano internacional, que va acompañado de un diálogo entre las Administraciones interesadas, sino que la información a la que alude se destina a su utilización en un procedimiento propio de la Administración receptora. Sin embargo, dicho precepto es manifestación del principio más general de colaboración entre Administraciones. A este mismo principio alude el artículo 19.Dos tanto de la LIS como del la NFIS de Gipuzkoa en relación con la inspección del Impuesto sobre Sociedades.

También es manifestación de los principios de coordinación y colaboración la norma de la letra e) del artículo 16.9 NFIS de Gipuzkoa, invocada por la Diputación Foral de Gipuzkoa, que dispone que en el supuesto de que la competencia sobre la otra parte de la operación corresponda a otra Administración tributaria, se comunicará a ésta la iniciación del procedimiento "a los efectos que resulten oportunos". Este precepto, que lamentablemente no tiene paralelo en la normativa estatal, está en línea con las normas internacionales sobre precios de transferencia, presididas, como hemos visto, por el principio de colaboración entre las Administraciones de los Estados interesados.

Lo mismo cabe afirmar respecto de la posibilidad de acuerdos previos de valoración de operaciones vinculadas (conocidos en la práctica internacional como APA, abreviatura de su denominación en inglés: *advance pricing agreements*) en los que participen otras Administraciones tributarias, previstos en el artículo 16.7 tanto de la LIS como de la NFIS de Gipuzkoa, desarrollado en el ámbito estatal por los artículos 29 *quáter* y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por RO 1777/2004, de 30 de julio. De esta norma no cabe deducir directamente la posibilidad de acuerdos sobre la valoración de operaciones vinculadas, como sostiene la Diputación Foral de Gipuzkoa, pero sí constituye una manifestación más del espíritu de colaboración entre Administraciones que debe presidir esta materia.

9. La AEAT rechaza la "participación de la Diputación Foral en la comprobación de las operaciones vinculadas de ENTIDAD 1" basándose en que las normas estatales por las que se rige dicha comprobación no admiten tal participación. Argumenta la AEAT que a la vista del artículo 16.9.10 LIS el único sujeto que puede intervenir en el procedimiento de valoración es el obligado objeto de comprobación. Transcribe también la AEAT el artículo 16.9.20 LIS, que establece un deber de notificación a las demás personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa a efectos de su personación en los procedimientos de reclamación o recurso o de tasación pericial contradictoria incoados por el

obligado tributario o de la interposición o instancia por aquéllas de dichos recursos o procedimientos en defecto del obligado tributario. Finalmente cita la AEAT el artículo 16.9.4º LIS, según el cual las referidas posibilidades de participación sólo serán aplicables a las personas o entidades vinculadas afectadas que sean sujetos pasivos del IS, contribuyentes del IRPF o establecimientos permanentes de contribuyentes del IRNR. Entiende la AEAT que los impuestos a los que se refiere este precepto son los regidos por la normativa estatal, por lo que el deber de comunicación sólo existe frente a los sujetos pasivos de tales impuestos, respecto de los cuales la AEAT puede ejercitar sus competencias.

Sea o no acertada la limitación del deber de notificación de la interposición de reclamaciones o recursos o de la instancia de la tasación pericial contradictoria o de su falta de interposición o instancia a las entidades vinculadas que sean sujetos pasivos de régimen común, como sostiene la AEAT, cuestión en la que no es necesario entrar aquí, la argumentación de la AEAT no tiene en cuenta que no está en discusión la participación en el procedimiento de valoración tramitado por dicha Administración de las entidades vinculadas sujetas a la competencia inspectora de la Hacienda Foral guipuzcoana, sino la participación, en los términos definidos más atrás, de la propia Hacienda Foral.

10. Ni el Concierto Económico ni la normativa estatal o foral prevén el supuesto que origina el presente conflicto: la valoración de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones tributarias; laguna realmente sorprendente en un mundo en el que la existencia de grupos societarios y de vinculaciones entre empresas es un hecho habitual. Ambas Administraciones concuerdan en la constatación de semejante laguna, pero de esta admisión no es posible deducir ni un argumento favorable a la pretensión de la Diputación Foral de Gipuzkoa, como ésta propugna, ni uno contrario a ella, como afirma la AEAT, puesto que el fundamento de esta pretensión se encuentra, como hemos visto más atrás, en otras consideraciones.

Anteriormente hemos afirmado que los principios generales del Concerto Económico exigen que las Administraciones interesadas no se ignoren recíprocamente en la valoración de las operaciones vinculadas sino que operen para evitar que las correcciones valorativas ocasionen doble imposición. Esta cooperación debe traducirse en un diálogo e intercambio de información con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir. Este es el alcance que atribuimos a la pretensión de participación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que entendida en estos términos no podemos sino estimar. La realización de esta cooperación no requiere, en realidad, un procedimiento detallado, que, como hemos indicado, tampoco existe en el ámbito internacional, sin perjuicio de las normas internas que los Estados quieran adoptar, como, en el caso español, el citado Reglamento de procedimientos amistosos.

No obstante, en el ámbito estatal el Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, regula en su artículo 168 las "inspecciones coordinadas con las Comunidades Autónomas", procedimiento que, aunque no está especialmente diseñado para supuestos como el presente, podría servir de cauce para la colaboración entre Administraciones en tales supuestos.

Es de señalar que el derecho a la participación que reconocemos a la Diputación Foral de Gipuzkoa en los términos expuestos no implica la obligación por parte de la Administración del Estado de llegar a un acuerdo con ella. Esta obligación tampoco existe en el procedimiento amistoso en el ámbito internacional (cfr. el comentario al artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE de 2010, párrafo 37), de aquí que para el supuesto de falta de acuerdo se introdujese en la actualización de 2008 del Modelo de la OCDE un procedimiento arbitral. La solución definitiva de las controversias entre Administraciones tributarias sobre los ajustes de precios de transferencia en el ámbito interno exigirían igualmente la adopción de soluciones en vía legislativa.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la AEAT y la Diputación Foral de Gipuzkoa están obligadas a intercambiarse la información relativa a la valoración de las operaciones realizadas entre ENTIDAD 1. S.A. (NIF -----) y ENTIDAD 2, S.L. (NIF -----) Y ENTIDAD 3, S.A. (NIF -----), vinculadas a la anterior, y esforzarse, de buena fe y en un espíritu de colaboración, en resolver sus eventuales discrepancias, a fin de evitar un exceso de imposición en el conjunto dichas entidades.

Objeto del conflicto: IVA - traslado de saldos - cambio de domicilio - inadmisibilidad conflicto

Resolución R 9/2012 Expediente 10/2010

En la ciudad de Donostia-San Sebastián, a 2 de julio 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 negativo planteado por la sociedad ENTIDAD 1, S.A., (C.I.F. -----) solicitando que se declare cuál es la Administración Tributaria competente para la devolución de las cuotas de IVA a compensar correspondientes a 2005 (pese a que, por error, la entidad promotora del conflicto manifiesta que tales cuotas corresponden al ejercicio 2006) que se generaron antes de que dicha entidad trasladara su domicilio fiscal desde territorio común a territorio foral, conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 10/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El 29 de marzo de 2010, ENTIDAD 1, S.A. presentó una comunicación de conflicto automático (acompañada de distintos documentos) ante esta Junta Arbitral, dado que ni la Administración estatal ni la Administración foral se han considerado competentes para devolver las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido pendientes de compensar antes del cambio de domicilio de la entidad indicado anteriormente.

2. La Junta Arbitral, en sesión celebrada el 29 de marzo de 2011, acordó admitir a trámite dicho conflicto y, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 13 del RJACE, notificar su planteamiento tanto a la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) como a la Diputación Foral de Biz-

kaia, a las que se concede el plazo de un mes a fin de que remitan el expediente completo, si bien, se les indica que, no obstante, el conflicto no se tramitará si en el plazo de los dos meses siguientes a la comunicación del obligado tributario una de las dos Administraciones acepta la competencia.

3. El 26 de abril de 2011 tuvo entrada en esta Junta Arbitral un escrito de la Diputación Foral de Bizkaia, acompañado del expediente administrativo, así como un informe de la Subdirección de Inspección, en el que se asegura que la Administración competente para devolver las cuotas de IVA antedichas es la estatal.

4. El 4 de mayo de 2011 la AEAT registró un escrito ante esta Junta Arbitral, acompañado del expediente administrativo, en el que, afirma, constan todos los documentos y datos necesarios para la resolución del conflicto.

5. A la vista de los escritos de las dos Administraciones, esta Junta Arbitral acordó, el 27 de mayo de 2011, notificar tanto a la entidad ENTIDAD 1, S.A. como a las dos Administraciones, que estaba a su disposición en la Secretaría el expediente concluso del conflicto, señalándoles que disponían del plazo de un mes para formular las alegaciones que estimen pertinentes, cosa que hicieron en fechas sucesivas (DFB el 27 de junio de 2011, AEAT el 6 de julio, y la entidad el 10 de julio).

6. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- La entidad ENTIDAD 1, S.A. S.L. trasladó su domicilio fiscal desde Madrid, DOMICILIO 1, a Bilbao, DOMICILIO 2, el 19 de agosto de 1996.
- Dicha denegación fue recurrida en reposición el 17 de diciembre de 1997, que igualmente fue desestimada con fecha 6 de junio de 1998. No consta que contra dicha denegación se interpusiera reclamación o recurso alguno frente a la Diputación vizcaína.

- Con posterioridad a ese cambio de domicilio la entidad presentó el modelo 390 resumen anual de IVA, ante la Diputación Foral de Bizkaia, en el que consignó cuotas a compensar de ejercicios anuales anteriores por importe de 10.290.707 pesetas (hoy 61.848,39 euros), dictándose liquidación provisional, fechada el 1 de diciembre de 1997, en la que no se incluye el indicado importe, por interpretar dicha Diputación que la competencia para la compensación/devolución del saldo generado durante el periodo en que su domicilio estuvo en territorio común, recae en la Administración estatal.
- Tras mencionada denegación, la entidad solicitó el 1 de julio de 1998 dicha devolución a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, siendo desestimada el 20 de noviembre de 1998 por entender que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 28.1 de la Ley 12/1981, del Concerto, la competente para dicha devolución era la Diputación Foral de Bizkaia. Contra el acuerdo denegatorio de la AEAT se interpuso recurso de reposición el 24 de diciembre de 1998, que fue desestimado el 5 de marzo de 1999. A su vez, contra dicha desestimación se presentó reclamación económico-administrativa el 20 de mayo de 1999 ante el TEAR de Madrid, que declaró su extemporaneidad, mediante resolución fechada el 28 de junio de 2001. No consta en el expediente que dicha declaración de extemporaneidad haya sido recurrida.
- Al cabo de varios años, concretamente el 30 de agosto de 2004, se presentó por la entidad ante el Administrador de Tributos Indirectos, Sección IVA, de la Diputación Foral de Bizkaia nueva solicitud de devolución (que no consta que haya sido contestada), por entender que estaba en plazo para hacerlo, dado que no habían transcurridos más de tres años (que era el plazo de prescripción a tenor de la redacción entonces vigente de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia) desde la notificación de la TEAR de Madrid de 28 de junio de 2001 hasta la fecha de la presentación de la solicitud de devolución.
- Pasados varios años más, concretamente el 18 de abril 2008, la entidad presentó ante la AEAT una nueva solicitud de devolución de ingresos indebidos, basada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007, que sostiene que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos de IVA no deducidos, solicitud que se desestimó por resolución, fechada el 4 de junio de 2008, de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en el País Vasco, entre otras razones, por considerar que no es ella la administración competente para proceder a dicha devolución, siéndole notificada al reclamante dicha resolución el 23 de junio de 2008.
- Frente a la resolución desestimatoria anterior, la entidad presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco, el día 23 de julio de 2008, siendo declarada inadmisibile, con fecha 26 de febrero de 2009, al versar la misma sobre cosa juzgada, dado que, según el TEAR, la misma entidad, en igual calidad y contra el mismo acto administrativo, ya había planteado otra reclamación económico administrativa, que había sido resuelta, como ya se ha indicado anteriormente, por resolución de 28 de junio de 2001, sin que conste que esta última haya sido impugnada judicialmente.
- Con fecha 8 de abril de 2008 se presenta por la entidad una nueva solicitud de devolución de ingresos indebidos ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, siéndole desestimada con fecha 5 de febrero de 2010, toda vez que la entidad no ha realizado ingresos susceptibles de ocasionar devolución de ingreso indebido alguno. No consta que, dicha resolución haya sido recurrida.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El objeto del conflicto es la determinación de la Administración Tributaria competente para devolución de las cuotas de IVA a compensar correspondientes a 2005 (pese a que, por error, la entidad promotora del conflicto manifiesta que tales cuotas corresponden al ejercicio 2006), cuando se ha producido un cambio de domicilio desde territorio común a territorio foral por parte de quien solicita la devolución de los saldos pendientes. Todas las partes son conocedoras de cuál es la doctrina de esta Junta Arbitral sobre la cuestión, -el traslado de saldos de IVA-, doctrina que ha sido confirmada por el Tribunal Supremo (entre otras, en su Sentencia de 31 de marzo de 2011, recaída en el recurso ordinario 538/2009, que había sido interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución 11/2009, de 19 de junio, de esta Junta Arbitral del Concierto Económico).

2. La Diputación Foral de Bizkaia, en un informe fechado el 27 de junio de 2011, tras resumir los hechos y recordar el criterio que para supuestos similares ha sostenido esta Junta Arbitral, acaba sosteniendo que es competente para la devolución la Administración estatal, no sin antes rechazar las causas de inadmisibilidad planteadas por la AEAT, particularmente, la que tiene que ver con la existencia de cosa juzgada y la falta de impugnación judicial de las resoluciones administrativas denegatorias por parte del obligado tributario.

3. La AEAT en su informe fechado el 6 de julio de 2011 aduce tres motivos de inadmisibilidad: a) por haberse interpuesto el conflicto extemporáneamente; b) por haber ganado firmeza actos anteriores al planteamiento del conflicto b) y c) por haber prescrito el derecho a la devolución de ingresos indebidos.

4. Las razones que esgrime en favor de la inadmisibilidad las expone separadamente para cada uno de los tres motivos.

a) En relación con la extemporaneidad del planteamiento del conflicto alega:

- El artículo 13 del RJACE, relativo al procedimiento para el inicio de los conflictos que se plantean entre administraciones tributarias, establece que "en el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez", que "los conflictos se promoverán en el plazo de un mes desde la ratificación expresa o tácita" de dicha declaración de incompetencia, y que "en los supuestos en que ninguna Administración se considere competente, si en plazo de un mes señalado anteriormente ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, "basta con que el obligado tributario, dentro del mes siguiente, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado".

- Por consiguiente, los plazos para interponer el conflicto deben computarse a partir de las primeras declaraciones de incompetencia que tuvieron lugar el 6 de junio de 1998 por parte de la Diputación Foral de Vizcaya y el 5 de marzo de 1999 por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

- A mayor abundamiento, asegura la AEAT, incluso considerando que en el momento en que se produjeron dichas declaraciones de incompetencia la Junta Arbitral no se encontraba constituida, el planteamiento también sería extemporáneo dado que los plazos para interponer el conflicto se iniciarían a partir del momento en que ésta se encontró efectivamente operativa, lo que, tomando el plazo más favorable al obligado tributario, sucedió al día siguiente de la publicación en el BOE del Reglamento de la Junta Arbitral de 17 de enero de 2008. Ello significa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 RJA que

el plazo habría finalizado el 17 de marzo de 2008, y como quiera que el escrito del planteamiento del conflicto tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el 29 de marzo de 2010, dicho planteamiento es extemporáneo.

- Este caso, aclara la AEAT, es distinto a otros ya resueltos por la Junta Arbitral, tales como los conflictos a los que se refieren la R 2/2009, de 28 de enero y la R 4/2009, de 6 de marzo, pues en ellos el conflicto se había planteado con anterioridad a la constitución de esta Junta Arbitral.
- b) La alegación relativa a que el rechazo a la devolución de las cuotas de IVA soportado en 1995 devino firme el 13 de septiembre de 2001 la sustenta en la siguiente relación circunstanciada de hechos:
- La entidad solicitó a la AEAT la devolución de las cuotas de IVA soportado en el ejercicio 1995, solicitud que se desestimó el 20 de noviembre de 1998.
 - Frente a la resolución desestimatoria se presentó recurso de reposición el 24 de diciembre de 1998, siendo desestimado el 5 de marzo de 1999.
 - Frente a la desestimación del recurso de reposición, se presentó el 20 de mayo de 1999 reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que declaró su extemporaneidad por resolución de 28 de junio de 2001, notificada el 13 de septiembre de 2001.
 - Contra la declaración de extemporaneidad de la reclamación económico administrativa, la entidad pudo interponer recurso contencioso-administrativo, pero no consta en el expediente que dicho recurso se haya interpuesto.
- c) Por último, en relación con la inadmisión del conflicto motivada por la prescripción

de plazo para ejercer el derecho reclamado, la AEAT argumenta lo siguiente:

- Entre el 20 de mayo de 1999, fecha en la que la entidad presenta reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid y el 8 de abril de 2008, fecha en que presenta ante la Diputación Foral de Bizkaia solicitud de ingresos indebidos (ante la AEAT se presenta el 18 de abril de 2008) ha transcurrido con creces tanto el plazo de prescripción de cinco años previsto en la Ley General Tributaria de 1963, como el de cuatro años previsto en la Ley General Tributaria de 2003, actualmente vigente, por lo que el obligado tributario carece de acción alguna frente a ninguna de las dos Administraciones.

5. El 7 de febrero de 2012 (registrado en la JA el siguiente día), la Diputación Foral de Bizkaia presenta sus alegaciones en las que reitera su idea de que es la estatal la administración competente para proceder a la devolución. Esa idea es compartida por ENTIDAD 1, S.A. y así lo expresa en su escrito fechado el 10 de febrero de 2012.

6. Finalmente, la AEAT en su escrito registrado ante esta Junta Arbitral el 10 de febrero de 2012, asegura que aun compartiendo la postura de la Diputación Foral de Bizkaia en cuanto al fondo del asunto, no debe realizarse un pronunciamiento en ese sentido ya que, reitera, el conflicto es inadmisibile por los tres motivos expuestos en su escrito de 6 de julio de 2011.

7. Pues bien, en resoluciones anteriores, como la 2/2008 y 4/2009, esta Junta Arbitral manifestó que la aplicación del sistema de plazos del RJACE "tiene como presupuesto que este órgano se encontrase de manera efectiva en funcionamiento al tiempo de entablarse el conflicto, ya que no tendría sentido que caducase la posibilidad de acudir a la Junta Arbitral como vía prevista en el Concerto Económico para la resolución de controversias antes de que este órgano tuviese la posibilidad real de entrar a conocer de ellas, conclusión que encuentra apoyo además en el principio pro actione". Es importante, no obs-

tante, matizar que este criterio se ha aplicado en supuestos en los que el conflicto fue planteado antes, varios años antes para ser exactos, de que la Junta Arbitral se constituye y fuera aprobado su Reglamento, "por lo que no podrían aplicarse los plazos establecidos por éste para precluir el acceso a esta vía sin menoscabo de la seguridad jurídica".

8. Ese criterio no puede ser aplicado en la presente ocasión puesto que parte de una premisa que esta vez no concurre, cual es que el conflicto se plantease antes de que la Junta Arbitral tuviese la posibilidad real de entrar a conocer del mismo. No puede ser aplicado ese criterio, dicho de otra forma, porque no es un conflicto antiguo, sino un conflicto nuevo, planteado en 2010, es decir, después de que esta Junta Arbitral se constituyera e iniciara de manera efectiva su actividad, lo cual tuvo lugar el 4 de abril de 2008. Por tanto, desde esta fecha corría ya el plazo para presentar el conflicto, habida cuenta que a esa altura, ambas Administraciones, de manera expresa, ya habían expresado que era la otra la competente para devolver los saldos de IVA pendientes, concretamente, recuérdese que la declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Bizkaia tuvo lugar el 6 de junio de 1998 y la de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el 5 de marzo de 1999. Luego si ya había comenzado el plazo, hemos de concluir que la razón asiste a la AEAT en el extremo relativo a la extemporaneidad del planteamiento del conflicto.

Nos hallamos ante un supuesto de "conflicto negativo" o "conflicto automático" y el artículo 13 del RJACE establece un plazo de inicio del correspondiente procedimiento, plazo que no se ha cumplido, puesto que el escrito del planteamiento del conflicto tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 29 de marzo de 2010, lo cual aboca, necesariamente, a declarar su inadmisibilidad por ser extemporáneo. El plazo previsto en el citado artículo 13 tiene carácter preclusivo, de manera que al haberse sobrepasado el mismo no cabe otra solución que la que hemos adoptado.

9. La estimación de este primer motivo de inadmisibilidad, nos dispensa de analizar los dos res-

tantes motivos de inadmisibilidad, al tiempo que nos impide pronunciarnos sobre el fondo de la controversia.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Inadmitir el conflicto planteado por ENTIDAD 1, S.A., (C.I.F. A48/034144), sobre la devolución de saldos de IVA correspondiente al año 2005, dado que su planteamiento es extemporáneo.

Objeto del conflicto: Domicilio fiscal del sujeto pasivo

Resolución R 11/2012 Expediente 15/2009

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de septiembre 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 de la rectificación del domicilio de la entidad ENTIDAD, S.L. (NIF B-95-239.034), en lo sucesivo ENTIDAD, S.L., por entender que el mismo se encuentra en Zaragoza desde el 1 de enero de 2007, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 15/2009.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia el 22 de octubre de 2009 (registro de entrada del siguiente día).

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

- El domicilio social de la entidad originalmente se situó en Bilbao, Calle DOMICILIO 1 Según se refleja en la escritura pública fechada el 20 de diciembre de 2002, posteriormente se cambió a la Calle DOMICILIO 2 de Zaragoza.
- En el momento de su constitución fue nombrado administrador único de la misma ADMINISTRADOR 1, domiciliado en Zaragoza, en DOMICILIO 3.
- El objeto social de la entidad es "la compra, promoción, construcción o explotación de inmuebles, así como su venta posterior, la

construcción por cuenta propia o ajena, así como la urbanización de toda clase de terrenos", y, asimismo, "elaboración de todo tipo de proyectos de construcción y de instalaciones industriales". La entidad figura dada de alta desde el 30 de diciembre de 2002 en el epígrafe de actividades económicas 50110 "Construcción completa, reparación de inmuebles".

- La entidad tiene abiertas las varias cuentas bancarias en distintas ciudades (Bilbao, Zaragoza y Madrid).
- La entidad presentó ante la Diputación Foral de Bizkaia el 30 de enero de 2008 el modelo 390 del ejercicio 2007 correspondiente al 4º trimestre y resumen anual resultando una cantidad a devolver de 12.346,50 euros, si bien, el 2 de mayo de 2008 presentó un escrito (al que acompaña fotocopia del libro de IVA soportado y repercutido) mediante el que rectificaba el importe solicitado hasta elevarlo a 90.989,15 euros.
- El 15 de septiembre de 2008 la entidad presentó ante al AEAT modelo 036 de declaración censal modificando el domicilio fiscal a la Calle DOMICILIO 2 de Zaragoza. En la casilla correspondiente al representante de la entidad, figura como tal REPRESENTANTE.
- Con fecha 18 de septiembre de 2008 se emite informe por el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia en el que se concluye que la empresa ENTIDAD, S.L. no se encuentra ubicada en la Calle DOMICILIO 1 de Bilbao sino en la Calle DOMICILIO 2 de Zaragoza, desde el 1 de enero de 2007.
- Con fecha 26 de septiembre de 2008 se remite propuesta de rectificación del domicilio fiscal a la Delegación Especial de País Vasco de la AEAT desde Bilbao a Zaragoza, con fecha de retroacción 1 de enero de 2007.
- Con fecha 16 de marzo de 2009 la AEAT admite como correcto el cambio del domicilio

propuesto, en cambio, no acepta la retroacción.

- Con fecha 21 de mayo de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia remite nuevamente a la AEAT su propuesta, insistiendo en retrotraer sus efectos a 1 de enero de 2007. Con fecha 20 de julio de 2009 la AEAT manifiesta que sigue aceptando el cambio de domicilio, pero reitera su rechazo a la retroacción propuesta; tal comunicación se realiza, a través de correo electrónico el día 4 de agosto de 2009.
- Con fecha 23 de octubre de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia notificó a la AEAT acuerdo del día anterior por el que se decide plantear conflicto ante esta Junta Arbitral, en relación con la rectificación del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD, S.L., con efectos desde el 1 de enero de 2007.

La Junta Arbitral del Concierto acordó la admisión a trámite del conflicto el 20 de diciembre de 2010, de lo cual se dio traslado tanto a la AEAT como a la entidad interesada; ambas han presentado alegaciones, la primera el 11 de febrero de 2011 y la segunda el 23 de junio de 2011.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Antes de pronunciarnos sobre la cuestión de fondo debatida, es preciso hacerlo sobre la alegación de extemporaneidad del planteamiento del conflicto formulada por la AEAT.

El artículo 13 del RJACE establece que en los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

"1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se 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. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración.

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.

2. Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral".

Por su parte, el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico establece:

"El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Admi-

nistraciones 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".

Puesto que este apartado nueve se remite al apartado seis del artículo 43 del CE, procede transcribir su contenido que es el siguiente:

"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 111 del capítulo 111 de este Concerto Económico".

Es importante destacar que lo que disponen los apartados nueve y seis del artículo 43 del Concerto Económico es idéntico a lo que establecen los apartados 5 y 6 del artículo 43 del Convenio Económico, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, según redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio. Los traemos a colación porque sobre su interpretación, o mejor, sobre la interpretación de los artículos reglamentarios que los desarrollan se ha pronunciado el Tribunal Supremo.

Pues bien, el artículo 14 de la Junta Arbitral del Convenio Económico, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, establece que en los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

"1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, recla-

mando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnera los puntos de conexión establecidos en el Convenio Económico. En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos o disposiciones viciadas, así como los fundamentos de derecho. En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez. Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atiende el requerimiento de inhibición en el plazo de treinta días hábiles desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atiende la declaración de incompetencia de la otra Administración. En los casos a que se refiere el apartado 5 del artículo 43 del Convenio Económico, transcurrido el plazo de dos meses a que dicho apartado se refiere 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.

2. Los conflictos se promoverán en el plazo de quince días hábiles a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral."

Es evidente, pues, la semejanza entre lo dispuesto en el artículo 13.1 de esta Junta Arbitral y el artículo 14.1 de la Junta Arbitral del Convenio. Hay una diferencia, lógica y sin importancia, cuál es la remisión a un artículo legal distinto, en el pri-

mero al apartado nueve del artículo 43 de la Ley del Concierto, en el segundo al apartado 5 del artículo de la Ley del Convenio. Existe una segunda diferencia, intrascendente a los presentes efectos, cuál es que en un caso se habla de un mes y en el otro de quince días hábiles. Salvo esas diferencias, lo demás es igual, y siendo así, no tenemos por menos que aplicar en esta ocasión la doctrina jurisprudencial emanada de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2011 que declara la irrelevancia de que la respuesta sobre la propuesta de cambio de domicilio se produzca fuera del plazo de dos meses, pero sobre todo la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, F.J. Sexto, que, por su transcendencia reproducimos:

"A juicio de la Junta Arbitral, en todos los casos de conflicto, según expreso mandato del arto 14.2 del Reglamento, éstos han de promoverse en el plazo de quince días hábiles desde la desestimación expresa o rechazo tácito por silencio del requerimiento o la propuesta.

Sin embargo, es lo cierto que el arto 14.2 se refiere sólo al plazo de interposición del conflicto positivo, pues alude al cómputo desde la ratificación expresa o tácita de la competencia, en cuanto la Administración requerida puede contestar de forma expresa inhibiéndose o manteniendo la competencia o bien puede guardar silencio y no dar contestación al requerimiento, en cuyo caso se considera que transcurrido el plazo de 30 días se entiende rechazado el requerimiento quedando así expedita la vía para el planteamiento del conflicto propiamente dicho.

Ante esta realidad, carece de sentido mantener que el plazo de 15 días establecido tiene que aplicarse también en los supuestos de cambio de destino (sic), y que el mismo tiene carácter preclusivo, porque el arto 43.5 prevé un procedimiento amistoso que, si no culmina con éxito, deriva en la Junta Arbitral para que determine dónde debe considerarse domiciliada una persona física o jurídica, debiendo significarse que el Reglamento sólo prevé que

una vez transcurrido el plazo de dos meses que tiene la Administración requerida para contestar ya no es necesario otro trámite para poder plantear el conflicto, por lo que la propia solicitud de cambio de domicilio abre la vía, si es rechazada, para interponer conflicto ante la Junta Arbitral.

Por otra parte, a esta conclusión se llega, porque la situación en el caso de los conflictos de competencia positivos es muy distinta a los conflictos sobre el domicilio de los contribuyentes. En el primer caso, nos encontramos con una Administración que considera que otra está ejerciendo una competencia de aplicación de los tributos que no le corresponde, y que reacciona frente al acto o disposición que, a su juicio, perjudica su competencia, siendo lógico entender que el plazo tanto para formular el requerimiento previo como el conflicto en caso de rechazo expreso o tácito, tiene carácter preclusivo, por lo que el incumplimiento del mismo hace decaer la acción procesal al tener que equipararse este plazo a los establecidos para formular recursos ante los Tribunales de Justicia. En el segundo caso, cambio de domicilio, no se parte de la existencia de una actuación previa de una Administración, que obligue a reaccionar a otra reclamando la competencia, sino de una simple discrepancia sobre el domicilio de los contribuyentes, que se intenta resolver de forma amistosa, y que sólo en caso de disconformidad se atribuye a la Junta Arbitral la resolución de la discrepancia.

Ya nos hemos pronunciado sobre la irrelevancia de que la respuesta sobre la propuesta de cambio de domicilio se produzca fuera del plazo de dos meses.

La misma solución ha de entenderse aplicable al plazo de interposición del conflicto, por lo que nada impide que ante una resolución extemporánea que rechace la propuesta de cambio de domicilio pueda acudir a la Junta Arbitral en el plazo de quince días desde el conocimiento de la decisión desestimatoria adoptada.

Asimismo nada impide que, en caso de falta de respuesta en el plazo establecido, cuando así lo estime oportuno la Administración que promovió el cambio, pueda entender desestimada tácitamente la propuesta de cambio y promover formalmente el conflicto, aplicando la normativa general sobre el silencio negativo, sin que en contra pueda invocarse la inseguridad jurídica respecto del obligado tributario a que afecte, pues las consecuencias del retraso en la resolución han de ser invocadas, en su caso, en relación con la liquidación que practique la Administración que resulte competente".

De los antecedentes reseñados al inicio se desprende que se ha incumplido el plazo de dos meses al que se refiere el artículo 13.1 del RJACE, habida cuenta que con fecha 21 de mayo de 2009 la Diputación Foral de Bizkaia remitió a la AEAT su propuesta, insistiendo en retrotraer sus efectos a 1 de enero de 2007, propuesta que fue rechazada por la AEAT el 20 de julio de 2009, si bien no fue comunicado el rechazo, por correo electrónico, hasta el 4 de agosto de 2009. Ello no ha merecido ningún reproche por parte de la Diputación Foral Bizkaia; en cambio, si ha recibido crítica, en este caso, por parte de la AEAT, quien ha censurado que la Diputación Foral de Bizkaia haya planteado conflicto cuando ya había pasado más de un mes desde que se produjo el rechazo a la fecha de retroacción del cambio de domicilio. Lo que sucede es que, como se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 13 RJACE no se aplica en los supuestos de cambio de domicilio, y no solo eso, no se ha establecido ningún plazo en sustitución del previsto en dicho apartado 2. Naturalmente, si no existe plazo, no puede entenderse que se ha incumplido el requisito procedimental de carácter temporal. En su caso, quien podría quejarse del retraso en el planteamiento del conflicto sería la sociedad interesada, pero como se desprende de la STS de 22 de septiembre de 2011, para que ese retraso tuviera alguna virtualidad sería preciso, en primer lugar, que a la entidad se le hubiera causado indefensión, cosa que no ha

sucedido desde el momento en que durante la tramitación del presente conflicto, por parte de esta Junta Arbitral se le ha dado traslado para que alegara lo que estimase por conveniente, y, tras examinar su escrito depositado en Correos el 23 de junio de 2011, se observa que no formula ningún óbice de carácter procedimental; es más, ni siquiera lo formula con respecto al cambio del domicilio, sino sobre una cuestión distinta, subyacente, cuál es la devolución de saldos pendientes de IVA, pero esa cuestión no es objeto del presente conflicto, y, por tanto, nada diremos al respecto.

2. Rechazada la extemporaneidad del planteamiento del conflicto solo nos queda pronunciarnos sobre la cuestión de fondo. Y, en ese sentido, debemos recordar que la discrepancia se acaba reduciendo a lo siguiente: para la Diputación Foral de Bizkaia el cambio del domicilio ha de retrotraerse al 1 de enero de 2007, en cambio, para la AEAT no procede la retroacción del cambio del domicilio que voluntariamente llevó a cabo la entidad interesada.

3. Hagamos, pues, una recopilación de los hechos y pruebas que en favor de sus pretensiones aducen las dos Administraciones. Ya hemos anticipado que, específicamente, en relación con el cambio de domicilio, nada alega la entidad interesada (ENTIDAD, S.L.)

Por lo que se refiere a la posición de la Diputación Foral de Bizkaia interesa, sobre todo, el Informe, de fecha 18 de septiembre de 2008, realizado por el Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, puesto que constituye la pieza clave de su argumentación. En él se realizan distintas afirmaciones, siendo las relevantes las que siguen:

- La sociedad está regida y administrada por un administrador único, siendo nombrado en el momento de su constitución D. ADMINISTRADOR 1 domiciliado en DOMICILIO 3, en Zaragoza. Al tiempo de realizar el informe, se asegura, figura en la base de datos como administrador D. ADMINISTRADOR 2, también domiciliado en Zaragoza.

- Las reuniones del órgano de administración y de las Juntas Generales de socios se celebran en DOMICILIO 2, en Zaragoza.
- Los libros de contabilidad debidamente legalizados se encuentran en las oficinas que la sociedad tiene en el local sito en DOMICILIO 2 en Zaragoza, llevándose la contabilidad en el mismo local.
- La entidad tiene abiertas las siguientes cuentas bancarias:
 - Una en el Banco de Santander, en una sucursal sita en Bilbao.
 - Otra en el Banco Español de Crédito en una sucursal sita en Zaragoza.
 - Una más en el Open Bank Santander Consumer, banco on-line con central en Madrid.
 - Otra más en la Caja de Ahorros de la Inmaculada de Aragón, en una sucursal sita en Zaragoza.
 - Una más en el ING, banco on-line con central en Madrid.
 - y otra más en Bankinter S.A. en una sucursal sita en Zaragoza.

Las facturas expedidas se emiten en DOMICILIO 2 en Zaragoza, conservándose archivadas en el mismo lugar.

Las facturas recibidas y la correspondencia se reciben en dicho local de Zaragoza y en él se conservan.

La plantilla de la sociedad está formada por dos trabajadores, encontrándose su centro de trabajo en Zaragoza. Los contratos de trabajo fueron firmados en dicha ciudad. También en esta ciudad se confeccionan las nóminas, y en ella, asimismo, se guardan las copias de las mismas.

La actuario se personó en el domicilio social declarado en Bilbao y comprobó que se trata de un

piso cerrado, afirmando un vecino que así se encuentra desde hace tiempo.

La sociedad desde el 2003 mantenía un domicilio de notificaciones en Zaragoza, y aunque el cambio de domicilio social se realizó en 2008, el cambio efectivo se había producido anteriormente, realizándose toda la facturación del ejercicio 2007 desde Zaragoza, y asimismo, desde esa ciudad, que es donde también residen sus socios, se lleva a cabo la dirección de sus negocios.

En apoyo de esas pretensiones se adjunta la siguiente documentación:

- Diligencia de constancia de hechos fechada en Bilbao el 2 de septiembre 2008 firmada por la actuario y un vecino relativa a la visita al edificio sito en DOMICILIO 1 de Bilbao.
- Libro de facturas expedidas y recibidas en 2007.
- "pantallazo" de la base de datos de la Diputación Foral de Bizkaia de la consulta realizada el 1 de julio de 2008 referida a los administradores de la entidad, en el que figura como tal el Sr. ADMINISTRADOR 2, con domicilio en Zaragoza.
- "pantallazo" de la base de datos de la Diputación Foral Bizkaia de la consulta realizada el 1 de julio de 2008, referida a las participaciones en dicha sociedad en la que aparece el Sr. ADMINISTRADOR 2 con un porcentaje de participación de 1,00 Y el Sr. ADMINISTRADOR 1 con un porcentaje de participación de 99,00.
- Certificado fechado el 21 de abril de 2008 de dos apoderados de Bankinter S.A. en la que se indica que la entidad tiene en dicha entidad una determinada cuenta abierta.

Como quiera que la AEAT consideró insuficiente el Informe fechado el 18 de septiembre de 2008, por la Diputación Foral de Bizkaia se realizó un informe ampliatorio fechado el 23 de abril de 2009

en el que se dice lo siguiente: "a los antecedentes y fundamentos jurídicos ya expresados en el mencionado informe, solo cabe añadir que la comprobación de domicilio solicitada a esta actuario corresponde al ejercicio 2007, y todas las circunstancias ya expuestas en el anterior Informe se cumplieron durante todo el año natural, por lo que es claro que el domicilio en el 2007 era Zaragoza, no descartando que los mismos hechos se hubieran producido en ejercicios anteriores y la fecha de retroacción pudiera ser anterior (..) Los contactos telefónicos mantenidos nuevamente con la asesoría de la empresa mantienen que durante todo el ejercicio 2007 el domicilio fue Zaragoza, no pudiendo disponer de información sobre momentos anteriores".

A este Informe ampliatorio no se acompaña ningún documento. La Diputación Foral de Bizkaia mediante escrito de fecha 21 de mayo de 2009, ratificándose en lo expresado en él textualmente señala "que la sociedad a 1 de enero de 2007 ya estaba domiciliada en Zaragoza, no pudiendo descartar que la fecha a la que se debe retrotraer el cambio de domicilio sea anterior ..."

Frente a todo ello, la AEAT presentó sus alegaciones el 9 de febrero de 2011, en la que, en cuanto al fondo, destaca la ausencia de prueba de los extremos controvertidos tanto en el Informe inicial, fechado el 18 de septiembre de 2008, como en el informe ampliatorio, fechado el 23 de abril de 2009. Por ese motivo, tiene, es improcedente la retroacción del cambio de domicilio al 1 de enero de 2007. Esa aseveración, la sustenta con los siguientes hechos, razonamientos y documentos:

- El 15 de septiembre de 2008, la entidad presentó modelo 036 de traslado de domicilio fiscal desde Bilbao a Zaragoza, calle DOMICILIO 2, acompañando copia de dicho modelo (documento 1).
- En el informe fechado el 18 de septiembre de 2008 de la Diputación Foral de Bizkaia se refleja información de origen desconocido pues no se apoya en ningún documento que tengo valor probatorio.

- La Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Aragón emitió Informe fechado el 11 de febrero de 2009, informe que se une al escrito de alegaciones de 9 de febrero de 2011, en el que se reflejan los siguientes datos relevantes para la solución del conflicto:

- La sociedad figura con domicilio fiscal en la DOMICILIO 2 de Zaragoza desde el 6 de agosto de 2008
- Se han realizado dos visitas por Agentes Tributarios al indicado domicilio, que se recogen en diligencias, en ninguna de las cuales se consigue localizar a nadie en la vivienda, manifestando una vecina que el inmueble es nuevo y que se entregaron las viviendas a principios de 2008. Son dos las diligencias que se unen a dicho informe fechadas el 18 de diciembre de 2008 y el 15 de enero de 2009.
- En el Colegio de Arquitectos de Zaragoza consta como visado de fin de obra del mencionado inmueble el 18 de abril de 2007. Se acompaña hoja impresa de la dirección electrónica del catastro relativa a ese inmueble en el que se refleja que se construyó en 2007.
- En el Registro Mercantil de Zaragoza consta como domicilio de la entidad la DOMICILIO 2 de Zaragoza desde el 6 de agosto de 2008. Se acompaña la información registral correspondiente que respalda esa afirmación.
- En el Registro Mercantil consta como administrador único de la empresa ADMINISTRADOR 3, siendo la fecha de nombramiento el 11 de abril de 2008, habiéndose elevado a escritura pública en una notaría de Zaragoza el 21 de abril 2008 y siendo inscrito en el Registro Mercantil el 6 de agosto de 2008. También consta que el apoderado, desde 18 de febrero de 2005, es Ángel Redondo Sancho, habiéndose inscrito

tal nombramiento el 6 de agosto de 2008.

El Informe fechado el 11 de febrero de 2009 concluye que no se han puesto de manifiesto hechos que permitan determinar que el domicilio fiscal y social de la entidad en Zaragoza sea diferente del declarado por ella misma tanto en lo referente a su ubicación como a la fecha desde la que constituye su domicilio (6 de agosto de 2008); en cambio, los hechos comprobados sí permiten concluir que en el año 2007 el domicilio no pudo ser la Calle Homero 20, 2º ya que en ese periodo el edificio en el que afirma que estaba el domicilio estaba aún en construcción.

4. Antes que nada procede realizar una somera referencia a las reglas sobre la prueba, más exactamente, a las reglas sobre distribución de la carga de la prueba. De ellas se desprende que corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia probar los hechos de los que extrae la conclusión jurídica de que procede retrotraer los efectos del cambio de domicilio al 1 de enero de 2007, puesto que esa es su pretensión; por su parte la AEAT, dado que se opone a ella, ha de acreditar que tales hechos son reveladores de una situación diferente, o que junto a ellos existen otros que, valorados en su conjunto, acreditan una cosa distinta. Por tanto, ninguna de ambas partes está dispensada de probar lo que a su derecho convenga. A esta Junta Arbitral, puesto que no se trata de una prueba tasada, le corresponde valorar libremente las alegaciones y propuestas realizadas.

5. A tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada, entre otras, en la STS de 22 de enero de 2000 compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. Efectivamente, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La carga de la prueba es clave cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, debe hacerse la imputación lógica a la parte que quebrantó el "*onus probandi*". Igualmente, como re-

cuerda, entre otras, la STS de 28 de abril de 2001, en relación con la cuestión de la carga de la prueba se han introducido matizaciones en el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza, siendo una de ellas la que proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del artículo 1214 del Código Civil, precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor. Efectivamente, en la citada Sentencia de 17 de marzo de 1995 se señala que "procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 marzo y 24 enero 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 febrero 1994. En definitiva, concluye la STS de 28 de abril de 2001: "La función que desempeña el artículo 1214 -actual artículo 217 LEC- del Código es la de determinar para quién se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial".

6. En procedimientos de la naturaleza como el que nos ocupa, no podemos dar espaldas a las reglas probatorias específicas que se aplican en materia tributaria, en la medida en que pueden, en ocasiones, servir para declarar probados hechos o situaciones jurídicas, pero, las más de las veces su eficacia será más bien limitada, de suerte que, por regla general, bastarán las reglas generales sobre la prueba. Esta declaración previa que realizamos viene a propósito de la invocación que hacen las Administraciones

interesadas de determinadas presunciones contenidas en la normativa tributaria, tal es el caso de la presunción de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios y de la presunción de certeza de las diligencias extendidas por personas al servicio de las Administraciones interesadas. Ninguna de ambas presunciones puede trasladarse, tal cual, a procedimientos de la naturaleza del que estamos enjuiciando, siquiera sea, - entre otros motivos que pudieran esgrimirse-, por lo siguiente: uno, en relación con la primera presunción, porque solo opera con respecto a los propios obligados tributarios, no con respecto a terceros, como sería el caso de la Diputación Foral de Bizkaia; y dos, en relación con la segunda presunción, porque se ciñe a los hechos contenidos en la diligencia y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, y, en este caso, en ninguna de las diligencias se recogen hechos aceptados por el obligado tributario. Por supuesto, las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de la sociedad interesada, así como las diligencias extendidas por personas al servicio de las Administraciones interesadas, en tanto en cuanto forman parte del expediente y del que derivan hechos relevantes para la decisión del procedimiento (art. 80.1 de la Ley 30/1992), han de ser tenidos en cuenta a la hora de dictar la resolución (art. 89.1 de la Ley 30/1992). En suma, tales documentos no carecen de valor probatorio; naturalmente que tienen efectos probatorios, pero no gozan del privilegio de presunción de certeza.

7. Según la letra b) del apartado cuatro del artículo 43 del Concerto Económico, a los efectos de éste se entenderán domiciliadas fiscalmente en el País Vasco, "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 crite-

rios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado". 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 011, F.J. 3, R29/2011, de 22 de diciembre de 2011, F.J. 2 Y R 3/2012, de 30 de marzo, F.J.3).

Comencemos analizando el resultado de las distintas visitas realizadas tanto por personal dependiente de la Diputación Foral de Bizkaia como de la AEAT a los dos domicilios que ha tenido la entidad. El 2 de septiembre de 2008 personal de Diputación Foral de Bizkaia visita el domicilio en Bilbao de la entidad y en la diligencia que se extiende se pone en boca de un vecino (que firma la diligencia) lo siguiente: "en ese piso vivían unos Sres. mayores que se han ido con su hijo a Zaragoza y que en estos momentos está desocupado". Nótese que la diligencia está extendida en septiembre de 2008 y nótese también que no se concreta cuando sus ocupantes han abandonado el inmueble, por lo que, de ahí, no cabe deducir con certeza nada acerca de cuál es la fecha del cambio de domicilio de la entidad. No mucho más, pero si algo más, consigue la AEAT con sus dos visitas al inmueble sito en Zaragoza, pues en la diligencia se refleja, según manifiesta una vecina, que las viviendas del edificio se entregaron a primeros de 2008. Nótese que nada se dice sobre la fecha de ocupación concreta de dicha vivienda por la entidad, pero se descarta que la ocupación tuviera lugar en 2007. El dato de la ocupación del inmueble que pudiera ser clave tampoco se desprende del visado de fin de obra del Colegio de Arquitectos de Zaragoza, pero es razonable deducir del mismo que la ocupación de la vivienda, en todo caso, tendría lugar después del 18 de abril de 2007. En resumen, ninguna prueba avala que el traslado del domicilio de la entidad se produjera el 1 de enero de 2007. No existe ni un solo indicio de que el cambio de domicilio tuviera lugar en esa fecha; forzosamente, a la vista de lo que se acaba de apuntar, tuvo que ser después.

Con respecto a otros datos que avalarían que, desde el 1 de enero de 2007, que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa ENTIDAD, S.L. está centralizada en Zaragoza, ha de tenerse presente que una serie de datos que quizás, valorados conjuntamente, podrían inclinar la balanza en favor de las tesis de la Diputación Foral de Bizkaia, no pueden inclinarla, porque son meras afirmaciones sin soporte probatorio que lo apoye. En primer lugar, ninguna conclusión determinante hemos de obtener de la titularidad de diversas cuentas corrientes, pues existen en Bilbao, en Madrid y en Zaragoza, es decir, tanto en territorio foral como en territorio común. No se ha probado que al tiempo de realizar el informe por parte de la Diputación Foral de Bizkaia (18 de septiembre de 2008) el administrador fuera D. Juan Ramón ADMINISTRADOR 2, domiciliado en Zaragoza, más bien se ha probado que en esa fecha lo era D. ADMINISTRADOR 3. No logra probar la Diputación Foral de Bizkaia, como pretende, que las reuniones del órgano de administración y de las Juntas Generales de socios se celebraran en C/Homero nº 20, 2º A, en Zaragoza y tampoco que los libros de contabilidad debidamente legalizados se encontrasen en las oficinas que la sociedad tiene en el local sito en C/Homero nº 20, 2º A en Zaragoza, llevándose la contabilidad en el mismo local. Asimismo, no se logra probar por la Diputación Foral de Bizkaia que las facturas expedidas se emitiesen en DOMICILIO 2 en Zaragoza (repárese que se adjunta el Libro de facturas expedidas y recibidas en 2007, pero que no se adjuntan las facturas, y, por tanto, no se puede comprobar si el domicilio que se refleja en ellas es el de Zaragoza o el de Bilbao) y que se conservasen archivadas en el mismo lugar, como tampoco se prueba que las facturas recibidas y la correspondencia se recibiesen en dicho local de Zaragoza y en él se conservasen, y, asimismo, carece de soporte probatorio la afirmación de que la plantilla de la sociedad estaba formada por dos trabajadores, encontrándose su centro de trabajo en Zaragoza, que los contratos de trabajo fueron firmados en dicha ciudad y que en esa misma ciudad se confeccionan las nóminas y se guardan las correspondientes. Igualmente inconsistente, desde el punto de vista probatorio, es la referencia a las llamadas telefónicas a una ase-

oría de Zaragoza, que, supuestamente, realiza gestiones para ENTIDAD, S.L.

Como hemos dicho antes cada una de las dos Administraciones ha de probar lo que a su derecho convenga. La Diputación Foral de Bizkaia ha intentado probar que el cambio de domicilio ha de retrotraerse al 1 de enero de 2007 y no lo ha conseguido; por su parte, la AEAT ha tratado de desvirtuar ese intento de la Diputación Foral de Bizkaia y lo ha conseguido, pues ha puesto en evidencia la endeblez probatoria de las alegaciones de está. Lógicamente, como no podía ser de otra forma, la AEAT se apoyó en la declaración de cambio de domicilio presentada por la entidad, extremo que no ha logrado desacreditar la Diputación Foral de Bizkaia, a tenor de lo que antes hemos dicho. Es más, esa declaración de cambio de domicilio del 6 de agosto de 2008, es coherente con otros datos que han sido aducidos por la AEAT cuales son que en el Registro Mercantil de Zaragoza consta como domicilio de la entidad el de la C/Homero nº 20 de Zaragoza desde el 6 de agosto de 2008 y no antes, y también que en esa fecha, la de 6 de agosto de 2008, es cuando se eleva a escritura pública el nombramiento de D. ADMINISTRADOR 3 como administrador único de la empresa, datos ambos que, unidos al anterior, interpretamos como indicativos de que esa fecha del cambio de domicilio fiscal es real. El propio comportamiento de la entidad ENTIDAD, S.L. en el marco de este proceso avala la posición de la AEAT. La entidad no se ha pronunciado, expresamente, sobre la polémica que mantienen ambas Administraciones (se ha limitado a insistir en que aún no se ha producido la devolución de las cuotas soportadas deducibles en 2007), pero su silencio, sobre esta cuestión, viene a reafirmar, tácitamente, que dicho cambio de domicilio se produjo en la fecha en que presentó la declaración y no en otra anterior. La carga de la prueba es clave cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes y, puesto que es la Diputación Foral de Bizkaia la que pretende probar que el cambio de domicilio ha de retrotraerse al 1 de enero de 2007, si no lo logra, como es el caso, sobre ella han de recaer las consecuencias desfavorables para sus pretensiones.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Que no procede retrotraer al 1 de enero de 2007 el cambio de domicilio desde Bilbao, DOMICILIO 1, a Zaragoza, Calle DOMICILIO 2, realizado por ENTIDAD, S.L.

Objeto del conflicto: Domicilio fiscal del sujeto pasivo (DFA, CFN y territorio común)

Resolución R 12/2012 Expediente 8/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de septiembre 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 Álava frente a la Comunidad Foral de Navarra sobre el domicilio fiscal de las sociedades ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), ENTIDAD 2, S.L. (NIF: -----) y ENTIDAD 3, S.L. (NIF: -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 8/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto, que fue planteado mediante un escrito de la Diputación Foral de Álava de fecha 22 de marzo de 2010, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 29, versa sobre el domicilio fiscal de las sociedades ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), ENTIDAD 2, S.L. (NIF: -----) y ENTIDAD 3, S.L. (NIF: -----) (en adelante "las entidades"). La Diputación Foral de Álava pide implícitamente (ya que el escrito de planteamiento no contiene un *petitum* expreso) a esta Junta Arbitral que declare que el domicilio fiscal de las sociedades relacionadas (en adelante, "las entidades") no se encuentra en el declarado por ellas, DOMICILIO 1, de Vitoria-Gasteiz, sino en DOMICILIO 2, en Pamplona.

Previamente al planteamiento de conflicto, la Diputación Foral de Álava dirigió el 24 de septiembre de 2009 al Gobierno de Navarra una propuesta de cambio de domicilio en el sentido indicado, a la que respondió negativamente el Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra (HTN) por resolución de 25 de febrero de 2010, recibida por la Diputación el 3 de marzo.

La Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto en su sesión celebrada el 24 de junio de 2011.

2. Mediante escrito de 9 de junio de 2010, registrado el siguiente día 11, el Director General de la AEAT manifiesta que habiendo tenido conocimiento del planteamiento del presente conflicto y teniendo en cuenta que el 100% del inmovilizado de las entidades se encuentra en Albacete y la eventual aplicación de lo dispuesto en el artículo 43. Cuatro, c) del Concierto Económico, solicita que se tenga por planteado el conflicto también frente a la AEAT y subsidiariamente que se admita a la AEAT como interesada en el mismo. La Junta Arbitral tuvo por personada a la AEAT y el 5 de octubre de 2011 la emplazó para la formulación de alegaciones.

3. El 7 de noviembre de 2011 se registró de entrada en la Junta Arbitral escrito de alegaciones de la AEAT fechado el 3 de noviembre. En dicho escrito la AEAT solicita a la Junta Arbitral que acuerde la inadmisión del conflicto respecto de la AEAT y subsidiariamente que declare que el domicilio fiscal de las entidades no se encuentra localizado en Albacete.

4. El 7 de diciembre de 2011 tuvo entrada en la Junta Arbitral escrito de alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra de fecha 2 de diciembre, en el que este organismo rechaza en primer lugar la competencia de la Junta Arbitral del Concierto para conocer del presente conflicto. Subsidiariamente expone los argumentos en los que se basa su posición de que el domicilio fiscal de las entidades no está en Navarra.

5. Puesto de manifiesto el expediente, formularon alegaciones la Diputación Foral de Álava, la Hacienda Territorial de Navarra y el representante de las entidades.

La primera lo hizo por medio de escrito de 1 de marzo de 2012 (registrado el día 2) por el que el Director de la Hacienda Foral alavesa remite informe del Servicio de Inspección de igual fecha que contiene una exposición de la postura de ese organismo.

Las alegaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra están contenidas en un escrito de 2 de marzo de 2012 de su Directora Gerente, registrado de entrada en la Junta Arbitral el 7 de marzo de 2012, en el que el citado organismo se ratifica, en primer lugar, en su afirmación de la falta de competencia de esta Junta Arbitral, en la que consiste su única pretensión ante ésta. Expone, sin embargo, "en aras del principio de colaboración" algunas consideraciones en defensa de su posición opuesta a la de la Diputación Foral de Álava, de las que afirma que carecen de eficacia vinculante y "[e]n ningún caso deben tomarse, por tanto, en un sentido técnico, como alegaciones sustantivas destinadas a suscitar debate y pronunciamiento expreso sobre el fondo del asunto".

Por último, D. REPRESENTANTE, en calidad de representante de las entidades, presentó un escrito de fecha 12 de marzo de 2012, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 13, en el que en primer lugar "hace suyas y suscribe plenamente" la posición tanto de la AEAT como del Gobierno de Navarra acerca de la competencia de la Junta Arbitral. Por otra parte, aduce diversos argumentos en sustento de su posición y concluye pidiendo a la Junta Arbitral que declare que el domicilio fiscal de las entidades está en Álava "y, por tanto y dado el carácter ejecutivo de sus Resoluciones, que la DFA proceda a devolver el IVA solicitado".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En cuantas ocasiones se han planteado ante esta Junta Arbitral conflictos frente a la Comunidad Foral de Navarra ésta ha aducido con iguales razonamientos la falta de competencia de este órgano para conocer de tales conflictos, por lo que la Junta Arbitral ya ha tenido oportunidad de rechazar dicha alegación en sus resoluciones R10/2011, de 20 de enero de 2011 (expediente 15/2008), R22/2011, de 27 de septiembre de 2011 (expediente 5/2009), R7/2012, de 11 de mayo de 2012 (expediente 36/2008) y, por último, R10/2012, de 26 de julio de 2012 (expediente 7/2010).

En el Fundamento de Derecho 3 de la resolución R7/2012, de 11 de mayo de 2012 (expediente

36/2008) resumíamos los argumentos del Gobierno de Navarra de la manera siguiente:

- 1º. Ni el Convenio ni el Concierto contemplan la posibilidad de que las Juntas Arbitrales puedan resolver conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.
- 2º. Ha de tener presente el carácter bilateral de relación con el Estado que tienen, en cada caso, tanto el Convenio como el Concierto y la ausencia en sus respectivos articulados de relaciones, vínculos o conexiones "horizontales" entre dichos Territorios Históricos y la Administración tributaria de la Comunidad Foral. Además, al igual que el Convenio en el ámbito de Navarra, el Concierto regula las relaciones financieras y tributarias entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entendida esta última como unidad. La existencia en su seno de los Territorios Históricos no debe empañar ni desvirtuar la naturaleza de aquellas relaciones.
- 3º. La realidad normativa actual conlleva que las Juntas Arbitrales del Convenio y del Concierto no pueden resolver los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral sin invadir de manera flagrante las competencias de cada uno de ellos. En ese sentido, asegura que resultaría una invasión injustificada de las competencias tributarias de Navarra que la Junta Arbitral del Concierto entre a resolver este conflicto. Además, Navarra no es una Comunidad Autónoma, sino una Comunidad Foral, lo cual es distinto.
- 4º. El hecho de que la literalidad del Concierto se refiera a la posibilidad de que las Diputaciones Forales planteen conflictos contra las Comunidades Autónomas (y no contra la Comunidad Foral) "no puede desvirtuar ni contradecir los fundamentos básicos que subyacen en el Concierto y en el Convenio: regulación bilateral y exclusiva de

las relaciones financieras y tributarias entre el País Vasco y el Estado, por una parte; y entre Navarra y el Estado, por otra".

- 5º. Tanto el artículo 51.1.b del Convenio como el artículo 66.Uno.a) del Concierto deben interpretarse en el sentido que impone la realidad jurídica y que tiene su fundamento en que ni del Convenio ni del Concierto se desprenden relaciones horizontales entre los respectivos Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.
- 6º. La propia naturaleza paccionada del Convenio y del Concierto reclama que, si se pretendiera que un órgano arbitral resolviera los conflictos tributarios que se suscitaban entre los Territorios Históricos y la Comunidad Foral, sería preciso que así se conviniera y se plasmase en esas normas.
- 7º. Sería ineficaz cualquier decisión de la Junta Arbitral del Concierto respecto de la Hacienda Tributaria de Navarra, pues dicha Junta no se encuentra prevista en el Convenio. Solo la Junta Arbitral del Convenio o los Tribunales de Justicia pueden dejar sin efecto una decisión de la Hacienda Tributaria de Navarra.
- 8º. En definitiva, concluye el Gobierno de Navarra, el conflicto ha de dilucidarse en la jurisdicción contencioso-administrativa,

La Diputación Foral de Álava invoca contra los anteriores argumentos la doctrina establecida por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2009 y afirma que el conflicto está debidamente residenciado en la Junta Arbitral del Concierto, al haberse observado el procedimiento establecido en el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, de acuerdo con cuyo artículo 11, d) dicha Junta es competente por razón de la materia.

Por nuestra parte, en las resoluciones precedentes antes citadas basábamos nuestra competen-

cia en el artículo 66.Uno del Concierto Económico, a tenor del cual es competencia de esta Junta

"a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes".

Y afirmábamos que "ningún precepto del Concierto Económico excluye de manera absoluta la competencia de esta Junta Arbitral para conocer de conflictos entre la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco. El vigente Concierto, al igual que el aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, tanto en su redacción inicial como en la introducida por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, establecen claramente la competencia de esta Junta Arbitral para '[r]esolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma",

Añadíamos seguidamente que "[e]n apoyo de la interpretación gramatical que hemos realizado se puede invocar la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo número 4196/2009, de 26 de mayo de 2009, recurso 365/2008, de la cual se desprende que desde la perspectiva del Convenio (o, en este caso, del Concierto) el resto de las

Comunidades Autónomas tiene, a estos efectos, un tratamiento homogéneo" (F.O. 6).

2. La AEAT alega otra causa de inadmisión del conflicto en su escrito de fecha 3 de noviembre de 2011. Recuerda la AEAT que, de acuerdo con los artículos 43.Nueve del Concierto Económico y 13 RJACE, en los conflictos sobre el domicilio es necesario que la Administración que promueva el cambio de domicilio traslade su propuesta a la otra Administración y que ésta manifieste su disconformidad expresa o tácitamente. Considera la AEAT que el presente conflicto aunque formalmente dirigido contra la Hacienda Tributaria de Navarra se plantea también, aunque sea subsidiariamente, contra la AEAT, por cuanto el escrito de planteamiento alega que el 100% del inmovilizado de las entidades se encuentra en Albacete, por lo que, si se estimase aplicable el criterio subsidiario del tercer inciso de la letra b) del artículo 43.Cuatro del Concierto Económico -el escrito de la Diputación Foral de Álava cita erróneamente la letra c) de dicho artículo y la AEAT no corrige este error-el domicilio de las entidades se situaría en territorio común. Afirma la AEAT que "afectando el conflicto a la AEAT, aunque sea subsidiariamente, no debió admitirse a trámite el conflicto respecto a la pretensión subsidiaria, en lo relativo a la ubicación de los inmovilizados, sin antes haber hecho a la AEAT el requerimiento de inhibición previsto en el Concierto Económico". Añade la AEAT que esta omisión constituye una "absoluta inobservancia de los trámites previos para el planteamiento del conflicto contra la AEAT y, en consecuencia, procede inadmitir el mismo en esta pretensión".

En contra de lo que afirma la AEAT no hay un conflicto planteado frente a ella; el único conflicto existente es el planteado frente a la Comunidad Foral de Navarra. Carece de sentido la idea de un conflicto "subsidiario", que surgiría si la Junta Arbitral resolviese, aplicando el criterio subsidiario del artículo 43.Cuatro, b) del Concierto Económico, declarar que el domicilio de las entidades radica en territorio común. Suponiendo hipotéticamente que tal cosa fuera posible, no cabe imaginar la inadmisión del conflicto respecto a una de sus eventuales resoluciones. Esta preten-

sión equivaldría a excluir *a limine* una resolución por el hecho de afectar a uno de los interesados. Hay que excluir, sin embargo, esa hipótesis. Como dice la Diputación Foral de Álava en su escrito de alegaciones de 1 de marzo de 2012 (págs. 13 Y sig.), el conflicto se plantea entre dos Administraciones, que en el presente caso son las de Álava y Navarra; el criterio subsidiario del lugar en que radique el mayor valor del inmovilizado únicamente es aplicable para resolver el conflicto entre esas dos Administraciones y no para situar el domicilio fiscal en el territorio de una tercera que no es parte de dicho conflicto. Acierta la Diputación alavesa cuando afirma que al establecer ese criterio subsidiario "[p]robablemente el legislador estaría pensando que el inmovilizado se encontraría en uno o en el otro territorio de las administraciones en conflicto, decidiendo el empate a favor del que tuviera mayor parte del inmovilizado".

La Diputación añade que "[e]l literal del texto del Concerto Económico conduce a otra eventual conclusión"; no obstante, esta interpretación literal no es sostenible, como se deduce del artículo 2.9 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Álava, citado por la Diputación, que es del tenor siguiente:

"El domicilio fiscal de los sujetos pasivos será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, se entenderá que las entidades tienen su domicilio fiscal en Álava cuando, teniendo en el País Vasco el mayor valor de su inmovilizado, tengan en el Territorio Histórico de Álava un valor de su inmovilizado superior al que tengan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos".

La misma restricción está implícita en la norma paralela del artículo 8.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), apro-

bado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, referida al territorio español, en el que tiene que ser residente la entidad para que en él radique su domicilio fiscal. En otros términos, la aplicación del criterio subsidiario, precisamente por tener este carácter, no puede llevar a fijar el domicilio fiscal de una entidad en un lugar en el que no pueda radicar la gestión administrativa y la dirección de sus negocios por no existir en el lugar en que radique la mayor parte del inmovilizado el menor indicio de dicha gestión o dirección. Por eso sería inconcebible que una de las dos Administraciones en las que sí están presentes indicios de realización de la gestión administrativa o dirección de los negocios propusiese a la Administración en cuyo territorio radica la mayor parte del inmovilizado el cambio de domicilio a ésta o le plantease un conflicto por esta causa. Esto es, en definitiva, lo que sostiene la AEAT cuando alega que "resulta evidente que en Albacete ni es necesaria ni existe estructura administrativa alguna (y mucho menos directiva) [...] lo que conduce a descartar Albacete como el lugar donde pudieran desarrollarse la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las sociedades" (subrayado del original), y cuando añade que "no es necesario acudir a este criterio residual para la determinación del domicilio fiscal de [las entidades] puesto que tienen claramente localizada la dirección control y gestión de su actividad en un lugar que no es Albacete".

En el presente conflicto, la inexistencia de inmovilizado en cualquiera de los dos territorios impide recurrir al criterio subsidiario y, por consiguiente, estimar que existe un conflicto "subsidiario" frente a la AEAT, sobre cuya admisión o inadmisión sea posible pronunciarse. La posición de la AEAT en el presente conflicto no es, pues, la de parte sino la de mero interesado y en esta calidad acordó la Junta Arbitral su personación. La inexistencia de un conflicto frente a la AEAT se pone también de manifiesto en el carácter negativo de la pretensión subsidiaria de ésta: que la Junta Arbitral declare que el domicilio fiscal de las entidades no se encuentra localizado en Albacete. Es obvio, en efecto, que las resoluciones de la Junta Arbitral no pueden tener este contenido declarativo puramente negativo.

3. La cuestión de fondo del presente conflicto consiste en determinar, sin referencia a un período determinado, dónde radica el domicilio fiscal de las entidades. No es objeto de este conflicto, por el contrario, la competencia para la devolución del IVA, por más que ésta pueda estar determinada por el domicilio fiscal de las entidades afectadas por él. No procede, en consecuencia, que la Junta Arbitral se pronuncie sobre la devolución del IVA, como pretenden las entidades interesadas.

La cuestión objeto del conflicto ha de resolverse por aplicación del artículo 43.Cuatro, b) del Concierto Económico, que 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 diversas resoluciones en las que se planteaba esta cuestión hemos partido de la consideración de que 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 R3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008, y R7/2012, de 11 de mayo de 2012, expediente 36/2008).

4. Del expediente resultan los hechos y circunstancias que resumidamente se exponen a continuación.

El lugar en el que la Diputación Foral de Álava sostiene que se encuentra el domicilio fiscal de las entidades, DOMICILIO 2, de Pamplona, es el domicilio social y fiscal de la sociedad ENTIDAD

4, S.L. (NIF -----). Son socios de esta entidad D. SOCIO 1, residente en San Bartolomé de Tirajana (Gran Canaria) y D. SOCIO 2, residente en DOMICILIO 3 de Pamplona. El representante de las entidades afirma en su escrito de alegaciones de 7 de marzo de 2012 que "no son los únicos socios de ENTIDAD 4, S.L. y ninguno de ellos alcanzan [sic] el 50% de participación en la misma, ni directa ni indirectamente". No indica concretamente cuál es la participación de cada uno de ellos o la conjunta de ambos.

Las entidades se dedican a la producción de energía eléctrica de origen fotovoltaico en unas instalaciones sitas en un "campo solar" ubicado en Campollano (Albacete). Según la Diputación Foral de Álava, son socios de las tres entidades D. SOCIO 3, con 3.005 participaciones de 1 Euro, El representante de las entidades afirma en su repetido escrito de 12 de marzo de 2012, pág. 3, que "[d]e conformidad con lo dispuesto en los artículos 42 al 49 del Código de Comercio se ha de decir que ENTIDAD 4, S.L. no constituye Grupo con las Interesadas [las entidades]". y D. SOCIO 2, con una participación de 1 Euro. Sin embargo, las entidades manifiestan en su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012 que a partir de 29 de diciembre de 2009 el accionariado de dichas sociedades es el siguiente: D. SOCIO 4, con el 29,94%, D. SOCIO 2, con el 0,03%, y D. SOCIO 3, con el 70,03%. En dicho escrito se indica que D. REPRESENTANTE es empleado de ENTIDAD 4, S.L. Por su parte, D. SOCIO 4 es contable de esta misma entidad y empleado de ella.

El representante de las entidades afirma en su repetido escrito de 12 de marzo de 2012, pág. 3, que "[d]e conformidad con lo dispuesto en los artículos 42 al 49 del Código de Comercio se ha de decir que ENTIDAD 4, S.L. no constituye Grupo con las Interesadas [las entidades]".

El escrito de planteamiento escribe la gestión de las empresas de energía de origen fotovoltaico en los siguientes términos:

"Tienen una gestión muy simple, dado que no tienen margen de maniobra en la ordenación de la producción ni determinación del precio

de venta de la energía producida (regulada por Real Decreto) ni en la elección efectiva del cliente. Se limitan a la contabilización de las facturas emitidas, estando el control de la energía producida en la planta solar, cuyo control lo realiza un prestador de servicios "a pie de instalación", verificada por el propio cliente (Iberdrola en este caso). La contabilización y conservación de facturas, actividad de escasa entidad, es un puro ejercicio instrumental que puede realizar el titular o un gestor contable.

La nula capacidad de maniobra de este tipo de instalaciones las aproxima más a inversiones financieras que a verdaderas estructuras de producción de bienes y servicios".

El domicilio social y fiscal declarado de las entidades, DOMICILIO 1, de Vitoria-Gasteiz corresponde a un centro de actividad económica de ENTIDAD 4, S.L. Las entidades no disponen en dicho domicilio de oficina propia ni alquilada, ni de equipación de oficina ni informática (ordenador) propios; tampoco disponen de trabajadores. La documentación se encuentra archivada en un cuarto cerrado de un pabellón industrial en DOMICILIO 4, de Vitoria-Gasteiz, propiedad de ENTIDAD 4, S.L. dedicado al almacenamiento de andamiaje y material de construcción.

La contabilización de las facturas de las entidades se realiza por D. EMPLEADO, empleado de ENTIDAD 4, S.L., el cual crea los asientos contables y remite la documentación para su archivo. La contabilidad, que no existe en soporte papel, no es accesible de forma permanente a través de los equipos informáticos, ya que se encuentra en un servidor de acceso restringido en Pamplona en el que se alojan las contabilidades del grupo ENTIDAD 4. D. EMPLEADO no tiene acceso a la contabilidad si no se le autoriza por control remoto. La contabilidad es supervisada en Pamplona por D. SOCIO 4, contable de ENTIDAD 4, S.L. y empleado de esta entidad, antes del archivo definitivo de la documentación en Vitoria. D. EMPLEADO no tiene ningún apoderamiento de las entidades y no existe gerente ni apoderado de las entidades.

La Diputación Foral de Álava sostiene que la documentación mercantil (libros de actas y de socios) no se encuentra en el domicilio social de las entidades ni en el almacén de DOMICILIO 4 de Vitoria, basándose en manifestaciones de D. EMPLEADO recogidas en una diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral que documenta una visita al domicilio social de las entidades el 9 de julio de 2009 (acompaña al escrito de planteamiento del conflicto). Un informe del Servicio de Inspección de la Hacienda Tributaria de Navarra de 15 de enero de 2010, unido como Documento número 2 a su escrito de 2 de diciembre de 2011, recoge la manifestación de D. ASESOR, asesor fiscal de las entidades, en un escrito de 9 de noviembre de 2009, de que en el almacén de DOMICILIO 4 se encontraban las escrituras de constitución, CIF, alta censal en Álava, liquidación de ITP-IOs y libros de actas, añadiendo que "[t]odo eso estaba en una misma caja de color negro, no en los archivos que revisó el inspector. El Sr. EMPLEADO con esa documentación tramitó en la Diputación de Álava todas las claves de usuario de las diferentes sociedades para la presentación telemática de impuestos".

En su escrito de alegaciones de 1 de marzo de 2012, la Hacienda Territorial de Álava enumera las cuentas bancarias con las que operan las entidades, de las que 7 están abiertas en sucursales de Pamplona y 4 en San Sebastián. Observa la Diputación que "[c]ada sociedad limitada opera con sus propias cuentas bancarias, siendo denotativo que las oficinas donde tienen abierta cuenta coincide con las ciudades donde tiene establecimiento abierto la sociedad ENTIDAD 4, S.L., esto es Pamplona, Vitoria, San Sebastián y Madrid. Las sociedades ENTIDAD 1, S.L., ENTIDAD 2, S.L. y ENTIDAD 3, S.L. únicamente tienen cuentas en Pamplona y San Sebastián".

5. En su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012, D. REPRESENTANTE, en calidad de representante de las entidades, hace las siguientes manifestaciones, además de las ya recogidas en los anteriores fundamentos de Derecho:

- Que los medios materiales y humanos se utilizan al servicio de las entidades aunque no sean propios y no retribuidos.

- Que los libros de contabilidad se diligencian y presentan en el Registro Mercantil de Álava.
 - Que la diligencia de la Diputación Foral de Álava [de 9 de julio de 2009], "como único sustento de la posición de la DFA, resulta que se realiza en una determinada y concreta fecha y se pretende que, referida a un momento concreto, sirva de cobertura para sustentar todos los días y circunstancias acontecidas desde sus distintas fechas de constitución (Febrero 2008) hasta ese día, presumiendo, sin base alguna, que las cosas son y siempre han sido iguales e inalterables y que, en el tiempo, siempre han sido así, que ha transcurrido y es como dice, lo que en contraste con la vida real no deja de ser una falacia".
 - Que en la citada diligencia no se indica, "lo que es taxativamente necesario, el carácter o representación con que interviene EMPLEADO, salvo si se acepta como válido, 'a sensu contrario', que no tiene ninguna relación con las Interesadas [entidades] y, excepto, por lo que la propia 'Diligencia' más adelante recoge, y haciendo constar que lo actuado en la misma no tiene acomodo en los conceptos de representación voluntaria o representación legal dado que es el actuario quien, sin previo aviso y entendemos que siguiendo instrucciones de sus superiores, se persona en la calle DOMICILIO 1, bajo, Vitoria- Gasteiz, y no que EMPLEADO realice una comparecencia 'motu proprio'".
 - Que la Inspección de la Hacienda Foral de Álava no indaga sobre el hecho de las veces que se produce la presencia física en Vitoria y, en particular en la calle DOMICILIO 1, de REPRESENTANTE, también empleado de ENTIDAD 4, S.L. que opera efectivamente en Álava, aunque él tenga su domicilio en Pamplona, pero sólo a 93 Km. de Vitoria-Gasteiz (habitualmente en el entorno de los 45 minutos). "Que en todo ello cuenta, y mucho, la facilidad propia de poder ir por la mañana y regresar por la tarde o, incluso, ir y volver en la misma mañana o en la misma tarde, atendiendo a la proximidad y buenas vías de comunicación existentes".
 - Que la presencia de D. REPRESENTANTE es prácticamente innecesaria para llevar la dirección efectiva del negocio, cosa que hace EMPLEADO.
 - Que EMPLEADO es quien atiende al actuario y suscribe la diligencia, lo que, por otra parte es lógico al ser él quien lleva la dirección efectiva y la gestión administrativa de las entidades, en línea con lo previsto en el artículo 236 de la Ley de Sociedades de Capital, que contempla expresamente la figura del administrador de hecho.
 - Que la falta de apoderamiento de EMPLEADO podría privar de valor probatorio a la diligencia.
- 6.** Se acompañan al citado escrito del representante de las entidades tres actas notariales de manifestaciones. En la primera, de 1 de marzo de 2012, anotada por un notario de Albacete, se documentan las hechas por un representante de la entidad ENTIDAD 5, S.A. en el sentido de que esta sociedad tiene suscritos contratos de mantenimiento con las entidades y que "en caso de incidencia o para cualquier asunto relacionado con el mismo, la persona válida de contacto, para decidir en nombre y representación de [las entidades] es EMPLEADO ...".
- La segunda, levantada por el notario de Vitoria D. NOTARIO con fecha 6 de marzo, recoge las manifestaciones de D. SOCIO 2 en calidad de representante de ENTIDAD 4, S.L., "cuyo tenor literal consta en el texto escrito que me entrega [...] y que dejo incorporado a la presente formando parte integrante de la misma". En dicho texto se indica en síntesis lo siguiente:
- Que ni D. SOCIO 2 ni ninguna otra persona, física o jurídica, directa o indirectamente, detenta el 50% o más de las participaciones sociales de ENTIDAD 4, S.L.

- Que ENTIDAD 4, S.L. es propietaria de un inmueble en la calle DOMICILIO 1 de Vitoria-Gasteiz, que constituye una delegación estable de la compañía en Álava, lo que hace que él haga frecuentes visitas a esa delegación.
- Que es EMPLEADO quien, realmente, se encarga de llevar "el día a día de la dirección efectiva y la gestión administrativa de las [entidades], considerando también la escasa ocupación que conlleva ejecutar tales funciones y tareas y sin que para su realización, al menos hasta la fecha, haya sido menester (probablemente por la propia casuística de la actividad empresarial de las mismas) otorgarle algún tipo de poder notarial o nombrarle administrador'.

La tercera de las citadas actas, levantada por el mismo notario de Álava que la anterior con fecha 9 de marzo de 2012, documenta las manifestaciones hechas por D. EMPLEADO en el texto escrito que se incorpora al acta. Dichas manifestaciones son resumidamente las siguientes:

- Que está a cargo y lleva la dirección efectiva y la gestión administrativa de las entidades desde antes de su constitución.
- Que no es impedimento para ello no ser empleado de las entidades "al formar parte de la filosofía de una organización austera".
- "Que tomo, personal y directamente, aquí en las dependencias de esas Sociedades, en la calle DOMICILIO 1, en Vitoria-Gasteiz, las decisiones sobre los asientos o apuntes contables a llevar a cabo y materialmente los ejecuto yo mismo, lo que conlleva, a título de ejemplo, contabilizar las facturas de ventas, y las que proceden de los proveedores, en especial las relacionadas con el mantenimiento de las instalaciones, dotación a las amortizaciones, registrar contablemente y ordenar cobros y pagos de facturas en general, así como el control de las liquidaciones bancarias que provienen de los préstamos y sus intereses, y cerrar la contabilidad cada ejercicio y registrar la aplicación del beneficio decidida por los Socios, e incluso la confección y presentación de los respectivos Impuestos sobre Sociedades y las pertinentes Cuentas Anuales, para su depósito en el Registro Mercantil, incluyendo la preparación de las Actas y Certificaciones de las Juntas para la Aprobación de las Cuentas del Ejercicio. Y desde luego hago la preparación y presentación de todas las declaraciones fiscales periódicas que procedan, ya sean del IVA, Informativas, etc., sin que para ejecutar todo ello sea necesario o imprescindible hacerlo en ordenadores o utilizando material propiedad de esas Entidades, sino que utilizo los medios que tengo a mi alcance, en las oficinas sitas en la mencionada calle ...".
- "Que mi actividad de gestión y administración efectiva de esas Sociedades está basada en la plena confianza que se me otorga 'de facto' para ello, apoyado en mi titulación y experiencia profesional, lo que no es ajeno a mi condición de sobrino carnal de SOCIO 2, ejerciendo, de hecho, de Gerente de las mismas (refiriéndome a todas las Sociedades fotovoltaicas cuyo domicilio social y fiscal se ubica en las señas antes indicadas [...]), concepto que cada vez más se está imponiendo, entre otros, en el ámbito tributario, frente a la idea exclusiva del Gerente formal como única figura existente ...".
- Que una parte significativa de la actividad de gestión es el control diario de la producción de cada instalación de cada sociedad mediante la bajada desde la web de ENTIDAD 5, S.A. de las lecturas diarias de los Kw. producidos y su agregación a una base de datos y que sobre esta base de datos el manifestante hace diversos análisis relativos a la producción.
- Que otra parte fundamental de la gestión es la elaboración de los planes financieros para el control de la liquidez mensual de cada sociedad y establecer las previsiones anuales del servicio de la deuda de cada una de las instalaciones.

- Que respecto a la diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Álava hace constar lo siguiente:

- Que hace de forma personal todos los trabajos administrativos, "desconociendo, como no puede ser de otra forma, dónde están todos y cada uno de los documentos que afectan a dichas Sociedades".
- Que los contratos y documentos, contables y no contables, se archivan y luego se guardan en locales sitos en Álava.
- Que se limita a crear los documentos contables, lo que significa hacer la contabilidad.

- "Que, en consecuencia, quiero dejar claro que, desde el principio y hasta la fecha, de forma constante y continuada, toda la dirección y gestión administrativa del negocio de las susodichas Sociedades la ejecuto yo personalmente, mediante las tareas necesarias que al respecto hago en mi lugar de trabajo diario sito en la sede social y fiscal de las mismas, en la calle DOMICILIO 1, en Vitoria-Gasteiz".

7. Es indudable que una parte de la gestión administrativa de las entidades se lleva a cabo en su domicilio social y fiscal declarado en Vitoria y que una parte considerable de esa gestión consiste en tareas contables. Sin embargo, de los hechos y circunstancias descritos en los apartados precedentes resulta que estas tareas tienen un alcance más bien limitado y subordinado. Así lo indica el hecho de que la contabilidad sea supervisada por el contable de ENTIDAD 4, S.L. o que esté situada en un servidor informático que no está permanentemente accesible a D. EMPLEADO, persona que realiza dichas tareas. En las manifestaciones de esta persona en acta notarial se hace una enumeración prolija de dichas tareas, que, sin embargo, no logra persuadir de que en su conjunto no exceden de las comunes de llevanza de la contabilidad. El carácter limitado

de estas actividades se reconoce por el mismo representante de las entidades, D. REPRESENTANTE, el cual afirma en su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012 (pág. 6) que las funciones de dirección y gestión administrativa de las entidades ocupa a D. EMPLEADO "normalmente una parte pequeña de su jornada". Por su parte, D. SOCIO 2 declara en sus manifestaciones notariales que éste se encarga de llevar "el día a día de la dirección efectiva y la gestión administrativa" de las entidades, y añade que ejecutar tales funciones y tareas conlleva "escasa ocupación", lo cual justificaría, en su opinión, que no haya sido necesario otorgarle ninguna representación.

Pero aunque se admitiese que la contabilidad se lleva en el domicilio social de las entidades en Vitoria, ello no sería por sí sólo determinante de la localización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades. En efecto, la organización de estas empresas no se explica sin la pertenencia de las entidades a un grupo empresarial o societario, constituya éste o no un grupo mercantil, hecho que no ha sido controvertido en el procedimiento de conflicto y que el representante de las entidades se limita a negar sin más prueba. En efecto, sin dicha pertenencia no podría entenderse que las entidades utilicen gratuitamente el inmueble, material de oficina y personal pertenecientes a ENTIDAD 4, S.L.

Tampoco se entiende que la persona que supuestamente lleva a cabo la gestión y dirección de las entidades carezca de todo vínculo con éstas y no ostente ningún tipo de representación de ellas. La dirección de una empresa consiste esencialmente en la adopción de decisiones sobre su actividad y funcionamiento, por lo que es inverosímil que se realice por una persona ajena a la sociedad. Cuestión distinta es, naturalmente, la representación para los actos de mero trámite, que se presume en el caso de los tributarios (art. 46.3 LGT). De aquí que, a pesar de las enfáticas afirmaciones sobre la llevanza de la gestión y dirección de las entidades por D. EMPLEADO, en el escrito de 12 de marzo de 2012, firmado por D. REPRESENTANTE en calidad de representante de las entidades, se afirme que

éste, administrador único de las entidades y empleado de ENTIDAD 4, S.L., realiza actividades de esa naturaleza, si bien se pretende hacer ver que las realiza en Vitoria, para lo cual supuestamente se desplaza con frecuencia a esta ciudad desde Pamplona, lo cual tampoco es plausible si se considera que es en esta ciudad donde radica la infraestructura de ENTIDAD 4, S.L., que al parecer es la utilizada como empresa de servicios del grupo.

Se llega de este modo a la conclusión de que la dirección de las empresas se realiza en Pamplona. La gestión administrativa y la dirección de los negocios no son criterios separables y en caso de discrepancia entre una y otra, que en el presente caso es sólo parcial, debe tener preferencia la segunda, como lugar donde se adoptan las decisiones fundamentales de la empresa. Ello nos lleva a concluir en el presente caso que el domicilio fiscal de las entidades está situado en el lugar donde se realiza la dirección de los negocios de las entidades, es decir, en el domicilio social y fiscal de ENTIDAD 4, S.L., DOMICILIO 2, de Pamplona.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de las entidades ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), ENTIDAD 2, S.L. (NIF: -----) y ENTIDAD 3, S.L. (NIF: -----) está situado en DOMICILIO, 2, de Pamplona.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN LA CAPV. OCTUBRE Y PREVISIÓN DE CIERRE PARA 2012.

En el pasado mes de octubre el Consejo Vasco de Finanzas Públicas aprobó la "Previsión de Cierre recaudatorio CAPV 2012", a fin de que sirva de punto de partida para la elaboración del Presupuesto de ingresos para el ejercicio próximo.

Como es habitual, la previsión de cierre de 2012 se ha realizado a partir de los datos recaudatorios al mes de agosto, que representan el 60% del Presupuesto inicial de gestión propia y que es suficientemente significativa al incluir tres trimestres de ciclos recaudatorios, la campaña de la Renta-11 muy avanzada y las autoliquidaciones del I. Sociedades ya presentadas.

Aunque ya se dispone de datos recaudatorios más recientes, sigue siendo válida la estimación de cierre elaborada a partir de los datos de agosto.

En efecto, los últimos datos disponibles al mes de octubre no añaden nuevos datos que puedan incidir significativamente en las estimaciones del Consejo Vasco de Finanzas, si bien aquí se presenta una breve nota relativa a los mismos.

I. RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS CAPV A OCTUBRE 2012.

La recaudación líquida contabilizada en las Diputaciones Forales al mes de octubre de 2012, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende a 8.539.863 miles de euros, lo que representa una variación del **-3,2%** respecto a la recaudación formalizada en el mismo período del ejercicio anterior, negatividad que se aproximaría a los cuatro puntos porcentuales si, a fin de comparar datos homogéneos, se considerasen varias operaciones extraordinarias registradas en estos dos ejercicios.

Por una parte, debieran anularse operaciones atípicas contabilizadas en 2012, sin contrapartida en el año anterior:

- Así, en el mes de abril la Diputación Foral de Álava devolvió a la Agencia Tributaria la segunda anualidad relativa al caso Rover.
- Un mes más tarde, en mayo, las Diputaciones Forales contabilizaron el importe de Ajuste IVA de 2011 pendiente de pago por parte de la Agencia Tributaria.

Además, debieran tenerse en cuenta los ajustes recaudatorios adeudados por la Agencia Tributaria al mes de octubre de estos dos años:

- En octubre de 2012 las Diputaciones Forales como Ajuste IVA sólo han contabilizado, vía compensación, el importe de los Ajustes II.EE. Fabricación, que suponen menos del 10% del cálculo resultante para el tercer trimestre.
- En octubre de 2011 el resultado financiero para las Diputaciones Forales resultó aún peor, pues el Ajuste IVA del tercer trimestre fue de un importe más elevado, mientras que los Ajustes II.EE. Fabricación arrojaron un saldo positivo, por lo que no hubo compensación alguna en este mes.

Finalmente, la recaudación contabilizada por la Agencia Tributaria al mes de setiembre llevaba un fuerte retraso respecto a setiembre-11, en que se había formalizado el 99,9% de la misma, lo que ha incidido muy negativamente para las Diputaciones Forales en el resultado de los Ajustes calculados en el 3º trimestre para el IVA y para los II.EE. Fabricación.

Una vez netados en los dos ejercicios los ajustes entre las Diputaciones Forales por los II.EE. Fabricación y por el IVA, la recaudación registra una tasa interanual del -3,2%, después de que el des-

censo de los ingresos brutos contabilizados se vea lastrado por el repunte de las devoluciones, cuya expansión respecto al ejercicio precedente se acerca a los dos dígitos:

(miles de €)

	Ene/oct-11	Ene/oct-12	Tasa de variación
Rec. íntegra y Res. Devoluciones	11.521.580 (2.699.973)	11.468.958 (2.929.095)	(0,5%) 8,5%
Rec. líquida	8.821.607	8.539.863	(3,2%)

En los tres Territorios Históricos se está recaudando menos que en el ejercicio anterior, con el peor resultado al mes de octubre para Álava, que en los impuestos más significativos, IRPF, Sociedades e IVA, llega a unos resultados más desfavorables.

El ritmo recaudatorio del **IRPF** al mes de octubre se mantiene en un 0,6%, continua, pues, por debajo de un punto porcentual, listón que sólo ha sido superado en una ocasión a lo largo del presente ejercicio.

En efecto, la positiva evolución de las recaudaciones provenientes de los Rendimientos de Ca-

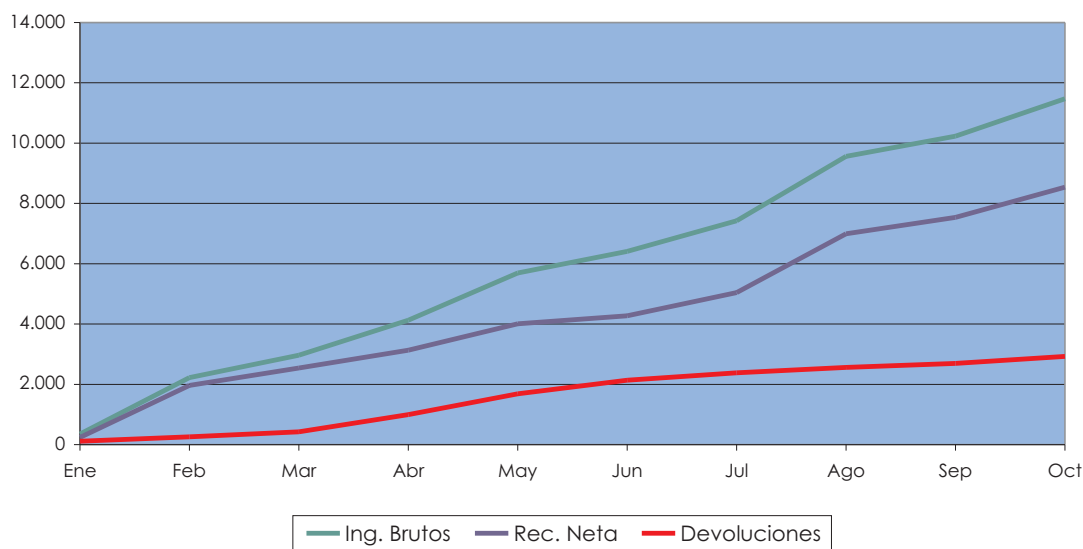
pital, e incluso de la Cuota diferencial neta del impuesto, se ve fuertemente lastrada por el comportamiento negativo del componente de mayor entidad recaudatoria del impuesto, las retenciones sobre los Rendimientos del Trabajo, que al mes de octubre continúan ligeramente por debajo de las contabilizadas en el ejercicio precedente.

Continúa siendo Álava el único Territorio Histórico que no consigue superar la recaudación por IRPF del ejercicio precedente, aún cuando ha ralentizado su ritmo descendente respecto al mes anterior.

La recaudación líquida por el **I. Sociedades** al mes de octubre asciende a 1.051.953 miles de euros, lo que supone una tasa del -5,2% respecto al importe contabilizado en el mismo período del ejercicio anterior.

En efecto, la mayor recaudación proveniente de los rendimientos de capital sólo compensa parcialmente la caída interanual de la Cuota diferencial neta, único apartado que ve retroceder su recaudación, pero con la entidad suficiente para arrastrar al conjunto del impuesto a un moderado descenso.

TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS CAPV (ene-oct/12)



Resumen recaudación CAPV (oct/12)

(miles de €)

	2012	2011	Dif.	% Var.
IRPF	3.203.640	3.183.323	20.317	0,6
I. Sociedades	1.051.953	1.109.182	(57.229)	(5,2)
IVA	2.755.834	3.001.757	(245.923)	(8,2)
<i>Gest. propia</i>	2.085.085	2.455.079	(369.994)	(15,1)
<i>Ajuste</i>	670.749	546.678	124.070	22,7
II.EE. Fab.	1.034.685	1.051.664	(16.979)	(1,6)
<i>Gest. proia</i>	1.129.748	1.131.690	(1.942)	(0,2)
<i>Ajuste</i>	(95.063)	(80.026)	(15.037)	(18,8)
Resto	493.751	475.681	18.070	3,8
TOTAL	8.539.863	8.821.607	(281.744)	(3,2)

Al mes de octubre las Diputaciones Forales han contabilizado por **IVA** la recaudación de las autoliquidaciones siguientes:

- Diez meses de grandes empresas.
- Cuarto trimestre de 2011, primer y segundo trimestre de 2012 de pequeñas empresas.

Por **IVA Gestión propia** se han contabilizado 369.994 m€ menos que en el mismo período de 2011, esto es, una variación interanual del -15,1%, tasa que reduciría su negatividad en más de cinco puntos porcentuales 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.

Son evidentes las diferencias interterritoriales de la evolución recaudatoria de la gestión propia antes de los ajustes interterritoriales practicados trimestralmente, con el mejor resultado interanual para Bizkaia, cuya tasa interanual que a lo largo del año en contadas ocasiones ha sido positiva, ahora refleja un -1,7%, gracias a que es el único Territorio Histórico que está devolviendo menos que en 2011 y, además, soporta el más leve retroceso interanual de su ingresos por IVA.

Sólo en abril se practicó con normalidad el **Ajuste IVA**, al recibir de la Agencia Tributaria la transferencia por la liquidación de 2011 y el primer tri-

mestre de 2012. A partir de esa fecha, los pagos del Ajuste se compensan en los plazos de Cupo, en la medida de lo posible de tal modo que, al cierre de octubre, del Ajuste IVA del 3º trimestre sólo ha podido contabilizarse, vía compensación, el importe a favor de la Agencia por los Ajustes II.EE. Fabricación y por las devoluciones por estos impuestos en el primer semestre del año.

El resultado es un aumento interanual del 22,7% en el Ajuste IVA contabilizado, pero una vez regularizadas las operaciones atípicas, el Ajuste IVA reflejaría una tasa interanual homogénea del -11,5%, acorde con la evolución de la recaudación estatal formalizada.

Las Diputaciones Forales han contabilizado por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco** en este mes de octubre un total de 105.720 m€, un poco menos que de la recaudación contabilizada en el mismo mes de 2011, por lo que su recaudación acumulada continúa siendo sólo unas décimas inferior a la del ejercicio anterior, aunque con comportamientos dispares.

En efecto, sólo el impuesto que grava el consumo de **tabaco** sigue aumentando su recaudación, en esta ocasión con un destacado 14,1%, derivado básicamente del aumento de los tipos impositivos y de los precios, que están compensando con creces el retroceso del consumo, mientras que el resto se apuntan descensos interanuales, moderado en el caso de los **hidrocarburos** y hasta de dos dígitos para los que gravan el consumo de **alcohol** y **cerveza**.

El importe total contabilizado en los Ajustes con el Estado por estos impuestos es un 18,8% más negativo que el contabilizado en el mismo período de 2011, pero esta tasa no es en absoluto homogénea, ya que el grado de formalización de la recaudación estatal por estos impuestos es de un 87,6%, frente al 99,9% de septiembre-11, lo que ha supuesto para las Diputaciones Forales un mayor pago aproximado de 23.900 m€.

Como viene siendo habitual, se aprovecha este flujo financiero para practicar, según los coefi-

cientes horizontales vigentes en el año en curso, el ajuste interno entre las Diputaciones Forales de su recaudación propia por los II.EE. Fabricación.

En estos ajustes interterritoriales se incluye el **I.E. s/ Electricidad**, que al mes de octubre vuelve tímidamente a la senda de crecimiento, favorecido por las subidas de las tarifas soportadas por los consumidores en abril y julio, pero lastrado por la atonía del consumo, así como el que grava las **Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos**, que evoluciona unas décimas por debajo de la recaudación contabilizada a octubre-11, tal y como viene sucediendo a lo largo de todo el ejercicio.

A octubre la recaudación contabilizada cubre el **72,3%** del Presupuesto-12 de tributos concertados por gestión propia, sólo unas décimas por encima del grado de ejecución que se registraba en el ejercicio precedente, que se superaría en más de un punto porcentual si no se tuviera en cuenta la devolución extraordinaria contabilizada por la gestión propia del IVA en el ejercicio en curso y que básicamente se deriva de la marcha recaudatoria de los impuestos de mayor entidad recaudatoria.

Así pues, el conjunto de la imposición directa continúa evolucionando positivamente, aunque su tasa interanual sea de sólo un 0,4%, una de las más bajas del ejercicio, y es que la mayor recaudación proveniente del I. Patrimonio, sin contrapartida en el ejercicio anterior, se ve en gran parte anulada por los retrocesos soportados tanto por el I. Sociedades como por el I. Renta no Residentes.

El Capítulo II de ingresos, por el contrario, evoluciona negativamente, como no podía ser de otro modo, dado que sólo dos de sus impuestos, los que gravan el consumo de tabaco y de electricidad, consiguen superar la recaudación del ejercicio anterior, además del fuerte descenso que sigue soportando la recaudación por IVA. El resultado es una tasa interanual del -10,7%, en la gestión propia de las Diputaciones Forales, que mejora en más de cuatro puntos porcentuales con la incorporación de los Ajustes con el Estado.

II. PREVISIÓN CIERRE RECAUDACIÓN CAPV 2012

II.1. Situación económica

En un contexto de desaceleración general y en el que la Unión Europea se está mostrando como el eslabón débil dentro del grupo de las economías avanzadas, la **economía vasca** ha registrado en el tercer trimestre una tasa del -1,3%, con lo que profundiza cuatro décimas más en la negatividad del trimestre anterior, encadenando así cuatro trimestres consecutivos de reducción de la actividad en términos intertrimestrales.

En el transcurso de 2012 sólo el sector primario está creciendo en la CAPV, mostrando, además, un gran dinamismo al encadenar varios trimestres con una tasa media de dos dígitos. El valor añadido de las ramas de servicios se ha contraído ligeramente en los meses de julio a septiembre, debido al retroceso generalizado de todo el sector, pero muy especialmente por la caída de actividad en la administración pública, sanidad y educación.

El sector industrial sigue describiendo un perfil de deterioro, aunque en el tercer trimestre repite la tasa interanual del trimestre anterior, el -2,7%, y así lo confirman los indicadores coyunturales del sector, tales como el índice de producción industrial, el grado de utilización de la capacidad productiva y la encuesta de opiniones empresariales, que muestran una senda de deterioro industrial.

Cuatro años y medio de deterioro encadenado lleva soportando la construcción, que desde inicios de 2011 parece haberse estancado en un ritmo de caída aproximado del -6%, sin perspectivas de mejora a corto plazo, atrapado en la restricción de las entidades financieras sobre las nuevas promociones y la paralización de las infraestructuras públicas.

Tras dos años de crecimiento, el consumo de los hogares vascos se está reduciendo notablemente, si bien en el tercer trimestre ha moderado su caída, y va a completar otros dos años de retroceso, lastrado por las negativas perspectivas económicas y por la difícil situación del mercado

laboral. También las administraciones públicas, con el objetivo fijado del déficit público en sus presupuestos, están recortando su consumo de forma intensa.

Así pues, con todos los componentes de la demanda interna realizando aportaciones negativas al crecimiento global, la responsabilidad del avance económico está recayendo sobre el sector exterior, con una contribución en el periodo de julio a septiembre de 0,7 puntos al crecimiento, derivado de la fuerte caída de las importaciones y de un menor descenso de las exportaciones al extranjero, con Japón, los nuevos países miembros de la UE y Alemania en las tasas más elevadas de aumento de compras de los productos vascos.

Los efectos del agravamiento en la recesión económica se siguen dejando notar de forma notable en el mercado de trabajo, en el que continúa aumentando el número de personas en paro, aunque el abandono del mercado laboral está favoreciendo un ligero descenso de la tasa de desempleo, que se sitúa en torno 11,9%. Sólo el sector primario está siendo capaz de generar empleo neto, mientras que la mitad del empleo perdido corresponde a la industria, aunque el mayor

porcentaje de caída se lo lleva la construcción y los servicios profundizan suavemente en una senda descendente.

Así pues, en base a los últimos datos publicados por el Eustat y después de una ligera revisión al alza, la Dirección de Economía y Planificación estima que la Comunidad Autónoma de Euskadi puede alcanzar en 2012 una variación interanual media del PIB del -1,2% en términos reales, frente al 0,6% del ejercicio anterior y un tanto alejada de la evolución media del -0,3% esperado para la UE y más aún de otros países desarrollados, cuyo crecimiento puede rondar en torno al 2,2%.

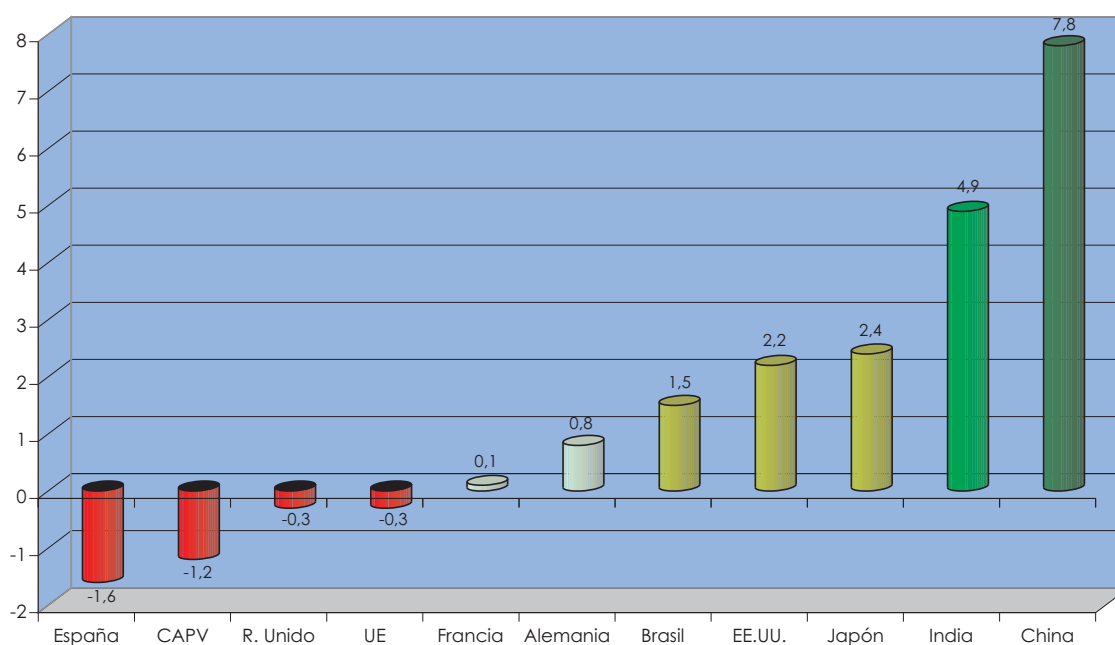
Esto significa que, en términos nominales, el PIB vasco podría llegar al 31 de diciembre con un crecimiento medio de sólo **una décima** para el conjunto del año, muy por debajo del 2,3% de crecimiento nominal con el que cerró el ejercicio de 2011.

II.2. Novedades normativas en 2012

IRPF

- La exención ya existente para las ganancias derivadas de la **transmisión de la vivienda**

CRECIMIENTO REAL DEL PIB PREVISTO PARA 2012



- habitual** por mayores de 65 años, en Gipuzkoa se limita a los primeros 220.000 €.
- A fin de favorecer la capitalización de empresas nuevas o de reciente creación, en Gipuzkoa se declaran exentas las **ganancias patrimoniales** derivadas de la transmisión de acciones o participaciones de esas empresas, siempre que el valor de adquisición de las acciones no exceda de 25.000 € anuales para el conjunto de entidades ni de 75.000 € por entidad durante tres años.
 - En los **rendimientos de trabajo en especie**, el límite para la entrega de participaciones a trabajadores de la propia empresa pasa de 12.000 a 6.000 € (a 3.500 € en Gipuzkoa).
 - A partir del 1 de enero de 2012, con vigencia indefinida, queda sujeto a tributación, en concepto de **retribución en especie**, el servicio que los centros educativos presten a los hijos de sus empleados de manera gratuita o a un precio reducido, servicio que desde enero de 2007 no tenía la consideración de rendimiento de trabajo.
 - A partir del 1 de enero de 2012, y con vigencia indefinida, en Álava y en Bizkaia el transmitente tributará por la ganancia obtenida en la **venta de derechos de suscripción** de acciones en el período impositivo en que se produzca la transmisión, tributación que anteriormente se difería al momento en que se transmitían las acciones de las que procedían.
 - El límite general anual deducible para las **EPSVes** baja de 8.000 a 6.000 €, (5.000 € en Gipuzkoa), que en Álava y en Bizkaia puede ser incrementado en 500 € adicionales para mayores de 52 años, hasta un límite de 12.500 € para 65 años o más.
 - El límite de las contribuciones empresariales continúa siendo de 8.000 € anuales en Álava y Bizkaia, en esta última con la posibilidad de incrementarse en las mismas condiciones que las aportaciones.
 - Se establece un nuevo límite conjunto anual de 12.000 €, tanto para las **aportaciones** individuales como para las **contribuciones** empresariales a sistemas de previsión social, que en Bizkaia puede incrementarse en 1.000 € anuales para mayores de 52 años hasta un máximo de 25.000 € para 65 ó más años.
 - Se incrementan en un **2%** la reducción por tributación conjunta, la deducción general y las deducciones personales y familiares.
 - En Álava y en Bizkaia se introduce una deducción adicional y complementaria a la general por **descendientes**, de 50 € por cada descendiente entre 6 y 16 años que conviva con el contribuyente.
 - Además de su actualización, en la deducción para **mayores de 65 o de 75 años**, pero por primera vez se va a tener en cuenta también el nivel de ingresos, de tal modo que ahora solo se podrá aplicar la deducción íntegra en bases imponibles inferiores a 30.000 €, deducción que va decreciendo hasta una base imponible de 35.000 €, a partir de la cual desaparece. Estos límites en Gipuzkoa son de 20.000 € y 30.000 € respectivamente.
 - Se introduce el efecto corrector de la inflación por un 2% en la **tarifa general del impuesto**, y además en Gipuzkoa se eleva significativamente el tipo máximo, con la creación de tres nuevos tramos en la escala más alta, 46% para rentas a partir de 90.000 €, 47% a partir de 120.000 € y 49% de 175.000 € en adelante.
 - Como consecuencia de la medida aprobada por el ejecutivo estatal, para los años 2012 y 2013 se eleva del 19% al 21% el tipo de retención aplicable a las **retenciones del capital** mobiliario, inmobiliario, a las ganancias patrimoniales y a los premios.
 - Sí tienen capacidad normativa las Diputaciones Forales para establecer el tipo aplicable a la base del **ahorro**, para la que por

primera vez desde la estructuración del IRPF vasco como un impuesto dual, se establece el elemento de progresividad, de modo que los primeros 10.000 € (4.000 € en Gipuzkoa) seguirán tributando al tipo del 20%, establecido en el año 2010, y el resto al 22% (23% en Gipuzkoa).

- En Álava y en Bizkaia, se rebaja de **35 a 30 años** la edad límite para la determinación del colectivo de jóvenes a efectos de ser objeto de tratamientos diferentes y más ventajosos en el impuesto.

- Se reduce la cantidad máxima de inversión anual para la adquisición de **vivienda habitual**, que en Álava y en Bizkaia pasa a ser de 10.000 €, frente a los 12.000 € vigentes hasta el 31 de diciembre de 2011, manteniéndose invariables los porcentajes (18% y 23%), así como el crédito fiscal de 36.000 €.

De nuevo Gipuzkoa establece un régimen diferenciado de incentivación para la adquisición de vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2012, reduciendo el porcentaje a un 15%, ampliable a un 20% para menores de 35 años y familias numerosas, mientras que la cantidad anual máxima deducible será de 1.500 € y 2.000 € respectivamente y el crédito fiscal se reduce a 30.000 €.

- El plazo para la materialización de las cantidades depositadas en las **cuentas ahorro-vivienda**, que desde 2008 era de 6 años, es objeto de una nueva prórroga, pasando a ser de 7 años a partir de la fecha de su apertura, en el caso de que finalice entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2012.

- Con efectos desde el 15 de julio, se incrementa del 15% al 21% el tipo aplicable en las retenciones por rendimientos de actividades profesionales y por rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias... con efectos para 2012 y 2013, posteriormente el tipo de retención será del 19%.

I. Sociedades

- Para los sujetos pasivos que no puedan ser considerados como pequeñas empresas (activo superior a 10 millones de euros y más de 50 empleados), las **bases imponibles negativas** de ejercicios anteriores ya autoliquidados podrán ser compensadas con un límite y, esta es la novedad, del 70% con la renta positiva disponible en los ejercicios de 2012 y 2013, quedando siempre un mínimo de un 30% de base imponible positiva a gravar.

- También para estas empresas, en los ejercicios de 2012 y 2013, se rebaja al 35% de la cuota líquida el límite para la **suma de deducciones aplicables** en el impuesto, límite que para las pequeñas empresas seguirá siendo el 45%.

- En coherencia con el gravamen aprobado para el ahorro mediante una escala de dos tipos, también se modifica el tipo de gravamen de las sociedades patrimoniales, manteniéndose el 20% para bases imponibles de hasta 10.000 euros, (4.000 € en Gipuzkoa) y estableciendo un tipo del 22% a partir de ese importe (23% en Gipuzkoa).

- Al igual que ya sucede en el IRPF, también en el I. Sociedades el **arrendamiento de inmuebles** tendrá la consideración de explotación económica cuando se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar la gestión de la actividad de arrendamiento y con una persona con contrato laboral y con jornada completa.

- Con el objetivo claro de ayudar a la contratación de nuevos trabajadores en la preocupante situación actual del mercado laboral, en Álava y en Bizkaia se recupera la **deducción por creación de empleo**, deducción que en Gipuzkoa no ha perdido su vigencia el 31 de diciembre de 2011. La novedad es que se ve reforzada en su importes esta deducción, pasando de 4.600 a 4.900 € por cada contrato laboral indefinido y de 8.600

a 9.200 € cuando el contratado pertenezca a colectivos de especial dificultad de inserción.

- Finalmente, en 2012 tributarán al tipo del 20% las sociedades cuya actividad principal es el **alquiler de inmuebles urbanos (SOCIMs)** y sujetas al régimen especial creado en diciembre de 2011.

IVA

- Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2012 la aplicación del tipo superreducido del 4%, en lugar del 8% habitual, a las compras de inmuebles destinados a vivienda, medida que entrada en vigor en agosto de 2011, inicialmente vencía el día 31 de diciembre de 2011.

Con efectos desde el 1 de septiembre:

- Sube el tipo general del 18% al 21% y el reducido del 8% al 10%.
- Pasan del tipo reducido al general determinados bienes, como flores y plantas vivas y servicios como hostelería, espectáculos, funerarios, asistencia sanitaria dental y curas termales no exentas, peluquería, radiodifusión y televisión digital.
- Aumento de los porcentajes de compensación del Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (del 10 y el 8,5%, al 12 y 10,5%), y de los tipos general y reducido del Régimen especial del recargo de equivalencia (del 4 y 1%, al 5,2 y 1,4%).

I. Sucesiones y Donaciones

- En Álava y en Bizkaia, desde el 1 de abril de 2012 (hasta el 31.12.2013 en el caso de Bizkaia), las donaciones entre **ascendientes y descendientes y cónyuges** tributarán al 1,5%, reforma que es de mayor calado en el caso de Gipuzkoa, donde a partir del 28 de diciembre de 2011, y con carácter indefinido, desaparece la exención para las adquisiciones, tanto intervivos como mortis causa, en

los casos antes citados, en los que se aplicará el tipo del 1,5%, pero con una reducción de 220.000 € de la base imponible de cada sujeto pasivo sólo en los supuestos de sucesión y seguros de vida.

ITP y AJD

- En el Territorio Histórico de Gipuzkoa, se eleva del 6% al 7% el tipo aplicable a la **transmisión de inmuebles**, así como a la constitución y cesión general de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Esta modificación no afecta a la transmisión de viviendas sujetas al ITP, cuyos tipos siguen siendo el 4% o el 2,5% según el caso.

I. Patrimonio

En 2012 se han presentado las autoliquidaciones del Patrimonio-11, restablecido para los ejercicios de 2011 y 2012 en las tres Diputaciones Forales, si bien dirigido exclusivamente a un reducido número de contribuyentes de elevada capacidad económica (se establece la obligación de declarar bien cuando la cuota resulte a ingresar o cuando el valor de bienes y derechos supere los 2.000.000 €).

El nuevo ámbito de aplicación del impuesto, que mantiene la estructura vigente en el momento en que se derogó, pretende superar las limitaciones de equidad que aconsejaron en su momento esa derogación, para lo que se eleva hasta 800.000 € el mínimo exento para todos los contribuyentes y se incrementa la exención por vivienda habitual a 400.000 € (700.000 y 300.000 € respectivamente en el caso de Gipuzkoa).

II.EE. Fabricación

- Se reduce de 29 € por cada mil litros a 1 € por cada mil litros la bonificación del gasóleo profesional.
- Para cumplir con la normativa comunitaria, se reducen las devoluciones del gasóleo de uso profesional.

- Con efectos desde el 15 de julio, se introduce un tipo mínimo para cigarrillos y cigarrillos y se eleva el tipo mínimo aplicable a la picadura de liar.
- Con efectos desde el 1 de septiembre, se reduce el tipo proporcional de los cigarrillos, a fin de evitar distorsiones en su tributación global con la subida del IVA y al mismo tiempo se eleva el tipo mínimo.

De nuevo el **13 de julio** se aprueban nuevas medidas, esta vez para garantizar la estabilidad presupuestaria y fomentar la competitividad:

II.3. Previsión de cierre para 2012

En un entorno de pérdida de impulso de la economía mundial, la economía vasca está viviendo el año 2012 inmersa en tasas de crecimiento ligeramente negativas, lo que está provocando, por segundo año consecutivo, un moderado retroceso de la recaudación tributaria de las Diputaciones Forales, que al cierre del ejercicio pudiera situarse un poco por encima de la recaudación que contabilizaron hace siete años.

En efecto, después del repunte recaudatorio registrado en 2010, que se recuperaba parcial-

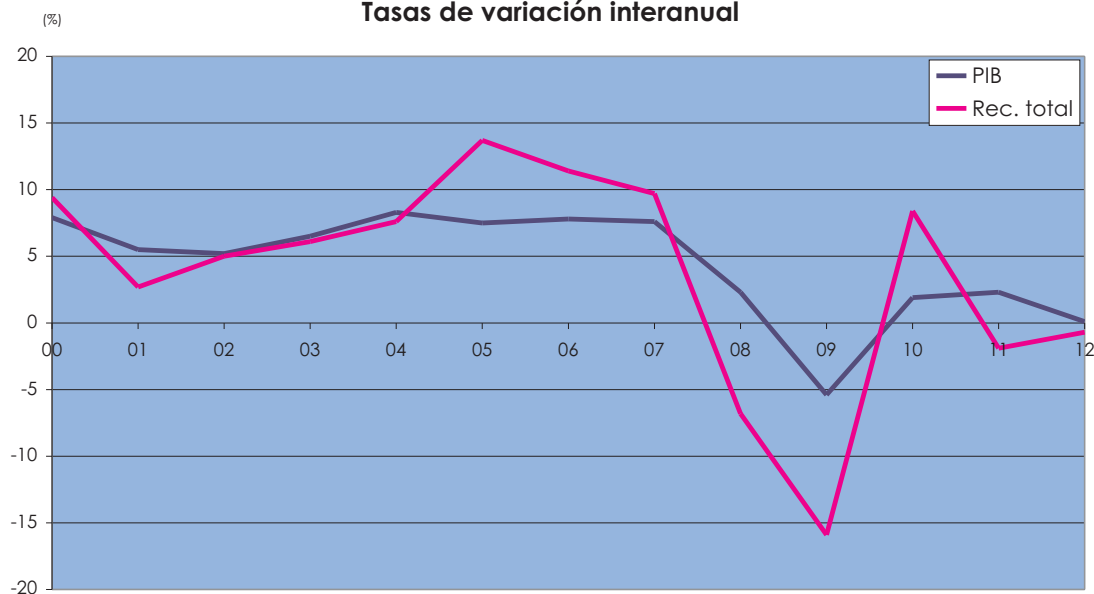
mente la fuerte caída de los dos años anteriores, de nuevo en 2011 se volvía tímidamente a los números rojos, a pesar del buen comportamiento de la imposición directa, pero con todos los impuestos indirectos anotándose descensos.

A una situación muy parecida se espera llegar al 31 de diciembre del año en curso, creciendo la imposición directa y retrocediendo los impuestos indirectos, si bien con tasas más moderadas que en el ejercicio anterior, para arrojar una recaudación de 11.400.250 miles de euros, esto es, el **-0,7%** de variación interanual.

Así pues, por segundo año consecutivo se espera una mejor evolución en la imposición directa, aunque sólo está previsto un escaso 0,6% de incremento interanual, que coincide con el incremento previsto para el más importante de sus impuestos, el IRPF, y que pasaría a ser ligeramente negativo si no se tuviera en cuenta la recaudación esperada por el I. Patrimonio, sin contrapartida en el ejercicio anterior.

Pero al igual que sucedía en 2011, en la imposición indirecta, sólo hay un impuesto, el que grava el consumo de tabaco, que previsiblemente va a cerrar el ejercicio con una tasa positiva, lo que arroja para este capítulo una tasa interanual del

RECAUDACIÓN TOTAL Y PIB NOMINAL CAPV
Tasas de variación interanual



-7,0%, que se reduce a un -2,1% con la incorporación de los Ajustes con el Estado.

En definitiva, en un año en el que la crisis pudiera estar tocando fondo y en el que la economía vasca va a arrojar un crecimiento del PIB nominal de una o dos décimas, se estima que la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales cierre a solo siete décimas de la del ejercicio pasado, quedándose seis puntos por debajo de las previsiones presupuestarias aprobadas a nivel de la CAPV.

El ejercicio de 2012 se ha iniciado con unas nuevas tablas de retenciones, aprobadas por las Diputaciones Forales que así 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 años anteriores seguía vigente con un coeficiente de reducción progresivo para ingresos inferiores al importe citado.

Pero en la recaudación del año en curso proveniente de las retenciones sobre los **Rendimientos del Trabajo** no parece detectarse la incidencia positiva de estas nuevas tablas, de tal modo que está soportando un lento goteo a la baja, hasta entrar en números rojos a partir de abril, y se espera llegar al cierre del ejercicio con una tasa interanual próxima al -0.6%. En cualquier caso, este comportamiento recaudatorio no hace sino reflejar la evolución negativa de la economía vasca que pudiera encontrarse en la peor fase de la crisis y se ve afectada por factores tales como:

- Después del respiro registrado en el segundo trimestre del año, vuelve a repuntar en la CAPV el aumento del desempleo, así como el recorte en el número de afiliados a la Seguridad Social, mientras que siguen aumentando las peticiones de expedientes de regulación de empleo, tanto en el número de expedientes como en la cantidad de personas afectadas.
- Continúan recibándose las peticiones de aplazamientos, mientras que se van recuperando

los concedidos anteriormente, provenientes de empresas que están saneando su situación económica y de tesorería.

- De nuevo para este ejercicio se prevé una reducción de los salarios de las administraciones públicas, que se añade al crecimiento moderado e incluso nulo en empresas del sector privado.

A lo largo de 2012 las retenciones por **Rendimientos del Capital Mobiliario** están registrando un resultado recaudatorio más satisfactorio, con aumentos interanuales de dos dígitos en los tres Territorios Históricos. Lógicamente, este aumento recaudatorio se ve favorecido por la elevación del tipo de retención del 19 al 21% entrada en vigor a principios de año, pero influye en su contra el bajo nivel de los tipos de interés y, sobre todo, la generalización de la política de retribución al accionista mediante acciones gratuitas sin retención fiscal.

Para el tramo final de año se espera una ligera ralentización en el ritmo de crecimiento de Bizkaia, que aún así sigue anotándose la mejor evolución interanual, hasta llegar al 31 de diciembre a una recaudación consolidada próxima a los 514.000 m€, todavía alejada del récord con el cerraba 2008.

Desde su entrada en vigor en el ejercicio 1998, las retenciones por **Rendimientos del Capital Inmobiliario**, que se aplican a los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, han incrementado ininterrumpidamente su recaudación y, además, en los tres Territorios Históricos, circunstancias ambas que no se dan en ningún otro apartado del conjunto de tributos concertados.

En los dos últimos ejercicios cerrados esta recaudación ha visto moderado su ritmo de crecimiento al entorno del 3,0% interanual, en el primero de ellos contando a su favor con una subida del tipo de retención al 19%.

De nuevo, como consecuencia de la medida aprobada por el ejecutivo estatal, en enero de

2012 se eleva su tipo de retención, que se sitúa en el 21%.

También en el presente ejercicio la recaudación de este apartado continúa alargando su senda de crecimiento, basado en el débil pero positivo comportamiento de los alquileres ante el notorio retroceso de las ventas de viviendas.

En consecuencia, se estima que al 31 de diciembre esta recaudación supere en un 2,6% la conseguida en 2011, unos 174.800 miles de euros de recaudación, que se contabilizarán a mitades entre el IRPF y el I. Sociedades y que, en caso de cumplirse, marcarán de nuevo una cifra récord para este apartado.

Han sido constantes los altibajos recaudatorios vividos por las retenciones sobre las **Ganancias Patrimoniales** desde su entrada en vigor en 1999, derivados no solo de la volatilidad de las rentas objeto de gravamen, sino también de cambios normativos tales como la supresión del peaje fiscal en la transmisión y reinversión de participaciones en fondos de inversión y los cambios del tipo de retención.

En cuanto al año en curso, en el que estrena el tipo del 21%, esta figura tributaria, que grava las ganancias generadas en la transmisión de acciones o participaciones de las Instituciones de Inversión Colectiva y que las Diputaciones Forales contabilizan a mitades entre el IRPF y el I. Sociedades, a partir de abril ha ido mejorando progresivamente, a pesar de las tasas negativas de Álava y de Gipuzkoa, pero gracias a que en Bizkaia se está duplicando la recaudación del año anterior.

Así pues, el resultado consolidado esperado al cierre de 2012 es una recaudación superior en un 36,3% a la del ejercicio precedente, que puede rondar en torno a los 40.300 m€, importe que ha sido superado anteriormente en varios ejercicios.

A partir de la entrada en vigor en 1999 de la normativa foral del impuesto, que recorta sensiblemente la aplicación del sistema de estimación objetiva por módulos, la recaudación por los

Pagos fraccionados ha seguido una senda de moderado crecimiento que culmina al cierre de 2007 en el que alcanza su cifra récord, 181.642 m€.

En el ejercicio actual, esta recaudación sigue inmersa en números rojos y su caída interanual al 31 de diciembre puede situarse en un -2,6%, a pesar de que a partir del 1 de agosto el tipo de retención aplicable a estos rendimientos ha pasado del 15% al 21%, con lo que volverá a cerrar con números rojos, por cuarto año consecutivo, con unos ingresos por debajo de los que contabilizó hace una década.

Finalmente, en cuanto a la **Cuota diferencial neta**, puede ver rebajada ligeramente su negatividad, en línea con la marcha de la campaña del ejercicio en curso, la relativa a la Renta-11, última con la que los contribuyentes con ingresos inferiores a los 20.000 € han podido restarse 400 €, sólo se han aplicado pequeñas novedades tributarias, relativas a la actualización de las tarifas del impuesto y de las deducciones.

En consecuencia, sus números varían muy poco respecto a la campaña anterior: el resultado disminuye su negatividad en sólo medio punto porcentual, después de un ligero aumento de las devoluciones, que en el caso de los ingresos supera el 5%. Con los datos disponibles al mes de agosto, se puede estimar que la campaña de la Renta-11 se cerrará en torno a las cifras siguientes:

(miles de €)

	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa	CAPV
Ingresos	53.200	189.400	133.100	375.700
Devoluc.	(156.500)	(517.300)	(342.000)	(1.015.800)
Res. neto	(103.300)	(327.900)	(208.900)	(640.100)

Dentro del **Impuesto sobre Sociedades** se incluye el 50% de la recaudación por estas retenciones, también tenidas en cuenta en el apartado del IRPF: Rendimientos Capital Mobiliario, Rendimientos Capital Inmobiliario y Ganancias Patrimoniales.

En cuanto a la **Cuota diferencial neta**, pocos son los cambios normativos, aprobados por las Diputaciones Forales, que se han aplicado por primera vez a mediados de este año en el cálculo de las autoliquidaciones anuales relativas al ejercicio de 2011.

Así ha sucedido con las medidas de ayuda al mercado laboral, que por segunda vez incrementan el importe de las devoluciones a las empresas por creación de empleo, que pasan a ser de:

- 4.900 € por persona contratada con contrato laboral indefinido.
- 9.200 € en los casos de colectivos de difícil inserción laboral.

Además, también con efectos desde el 1.01.10, se eliminó el régimen especial de las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV), que pasaron a tributar al tipo general del I. Sociedades, mientras el tipo de gravamen aplicable a las Sociedades Patrimoniales pasó del 18% al 20%.

En cuanto a la normativa estatal, por primera vez durante un ejercicio completo se aplicará una de las medidas que el Gobierno central puso en marcha en agosto de 2011 para favorecer el cumplimiento de los objetivos de reducción del déficit público, que consistía en un incremento de los pagos fraccionados que deben realizar las empresas cuya cifra de negocios anual supere los 20 millones de euros. Es obvio que esta medida aprobada para los años 2011, 2012 y 2013 no supone un incremento impositivo, sino simplemente una modificación en la periodificación de los ingresos tributarios provenientes de las empresas más grandes, a las que se considera con una mayor capacidad económica para anticipar la recaudación del I. Sociedades.

En este sentido de adelanto de los pagos a cuenta de las empresas, el pasado mes de julio el ejecutivo central aprobaba una nueva medida, al impedir que las compañías que tengan una cifra de negocios superior a los 20 millones de euros puedan en 2012 y 2013 compensar las

bases imponibles negativas provenientes de pérdidas de ejercicios anteriores.

Asimismo, se introduce un nuevo gravamen del 10% sobre rentas de fuente extranjera, que sólo se aplicará hasta el 30 de noviembre de 2012, medida que se supone va dirigida a las procedentes de paraísos fiscales que no se acojan a la llamada amnistía fiscal, cuyo plazo de solicitud vence en la fecha citada.

Además, a partir de julio se produce un incremento transitorio de los pagos fraccionados, al elevarse el importe mínimo del 8% al 12% para empresas con volumen de operaciones superior a los 10 millones de euros y se hace extensiva a todas las empresas la limitación de la deducción por gastos financieros.

En mayo se han contabilizado los ingresos del primer pago a cuenta de las sociedades bajo normativa común, que superan a los contabilizados en el ejercicio anterior, al estar calculados con los tipos más elevados entrados en vigor en agosto de 2011 para las grandes empresas, además de recoger los efectos de la limitación de compensación de bases negativas y del establecimiento en el pasado mes de marzo de un nuevo pago fraccionado mínimo del 8% para entidades con cifra de negocios superior a los 20 millones de euros.

A un resultado totalmente distinto se llega en el pasado mes de agosto, después de que las Diputaciones Forales han contabilizado el último ciclo recaudatorio de julio, en el que han coincidido todas las autoliquidaciones del impuesto, cuyo plazo de presentación, según la normativa foral, vence el 25 de julio. Los ingresos de este mes en el caso de Araba y de Bizkaia son claramente inferiores a los contabilizados en agosto del ejercicio anterior, mientras que en Gipuzkoa el retroceso es mucho más moderado.

Ahora bien, en lo que resta de ejercicio sólo quedan por contabilizar los ingresos provenientes de los pagos a cuenta del 15% ó del 20% sobre las nuevas bases imponibles, en los meses de octubre y diciembre para las sociedades bajo norma-

tiva común, por lo que se prevé que la Cuota diferencial neta sea el único apartado del impuesto que al cierre del año vea retroceder interanualmente su recaudación, en torno al -12,7%.

En consecuencia, dado que la Cuota diferencial neta supone casi el 70% del impuesto, se estima que la recaudación total del I. Sociedades evolucione a la baja en las tres Diputaciones Forales, arrojando un resultado interanual consolidado del -5,2%.

Después de encadenar dos ejercicios consecutivos en los que los ingresos brutos por IVA han crecido, en términos homogéneos, a un ritmo medio del 5% interanual, los últimos datos de los ingresos acumulados muestran una caída media del 5,9%, tal y como viene sucediendo a lo largo de todo el año, con Bizkaia como único Territorio Histórico cuyos ingresos en algunos meses han estado a la altura de los del ejercicio precedente.

Todo ello con sólo una medida normativa significativa que pudiera estar distorsionando la evolución interanual de este impuesto, que es la prórroga hasta el 31 de diciembre de la aplicación del tipo superreducido del 4%, en lugar del

8% habitual, a las compras de inmuebles destinados a vivienda, que entraba en vigor en agosto de 2011, inicialmente vencía el 31 de diciembre de ese mismo año.

Por otra parte, en 2012 pudiera haberse propiciado el adelanto en la compra de determinados bienes ante la sospecha de una inminente subida impositiva, pero parece que la toma de conciencia de la seriedad de la crisis estuviese retrayendo el consumo incluso en ciudadanos que no han visto mermado su poder adquisitivo.

En cuanto a las devoluciones, que en abril se dispararon al contabilizar la devolución del caso Rover, sin tener en cuenta esta operación extraordinaria, están arrojando mensualmente unas moderadas tasas interanuales, tanto de descenso como de incremento, a lo que no es ajena la débil expansión interanual que están registrando las exportaciones vascas.

En cualquier caso, el resultado consolidado para la CAPV previsto al cierre de 2012 es de una tasa en la recaudación neta homogeneizada del -8,8%, tasa que en el último tramo del ejercicio pudiera mejorar al verse incidida por factores tales como:

RECAUDACIÓN IVA Gestión propia y PIB nominal CAPV



- La economía mundial en general y la europea en particular pueden estar viviendo el momento más duro de la crisis, que en un futuro próximo se verá suavizada por medidas de impulso de la actividad económica y por políticas de respaldo y reorganización de las entidades financieras.
- El 1 de septiembre ha entrado en vigor una nueva subida de los tipos del IVA, el normal al 21% y el reducido al 10%, así como una reclasificación al alza del tipo impositivo aplicable a algunos bienes y servicios, lo que redundará en unos mayores ingresos para las arcas forales en este último tramo del año.

Para el cálculo del **Ajuste IVA** se dispone de las previsiones de la recaudación estatal, incluidas en el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para el año próximo, en el que figuran los importes netos, esto es, deducidos los ajustes con la Comunidad Foral de Navarra y con la CAPV, relativas al avance de liquidación para 2012 y al presupuesto para 2013.

Durante el primer semestre de 2012 la evolución interanual de la recaudación estatal por IVA ha estado rondando en torno al -10,0%, incida por el gran volumen, de devoluciones, pero en los últimos meses esa caída se ha ido moderando, afectada por la anticipación de compras en agosto y por los primeros ingresos procedentes de la subida de tipos en el IVA de importación. Así se llega al -3,6% que se registra al mes de octubre en torno al cual evolucionan los dos apartados del impuesto, con un mejor comportamiento por parte de las grandes empresas y un elevado crecimiento de los ingresos por aplazamientos de períodos anteriores.

Pero para los últimos meses del año la Agencia Tributaria espera un repunte en el ritmo recaudatorio de este impuesto, que a la vista del negativo comportamiento del gasto final sujeto al IVA, procederá exclusivamente de la entrada en vigor el 1 de septiembre de los nuevos tipos impositivos, cuyo efecto se verá significativamente minorado por el mantenimiento del tipo superreducido para la compra de vivienda nueva hasta finales de 2012.

El resultado final es de una recaudación de 48.293.000 m€, esto es, un descenso del 2,0% sobre 2011, lo que supondría el tercer descenso interanual que soporta la recaudación de este impuesto para la Agencia Tributaria.

Ahora bien, en mayo de 2012 las Diputaciones Forales han contabilizado, vía compensación con el Cupo, el importe de 138.266 m€ como ajuste IVA por operaciones interiores, que quedaron pendientes de abono por parte de la Agencia Tributaria en 2011. Por lo tanto, este importe deberá añadirse al Ajuste calculado en base a los datos estatales, para llegar a la previsión de cierre del ejercicio que arroja para las Diputaciones Forales del orden de 1.236.000 m€ en concepto de Ajuste-IVA, lo que se traduce en una tasa interanual del 23,9%, que no es significativa, ya que si el importe pendiente de cobro que se ha contabilizado en este ejercicio se trasladase a 2011 en que fue devengado, la variación interanual del Ajuste-IVA estaría próxima a la tasa del -2,0% prevista por la Agencia Tributaria en el cierre 2012 para este impuesto.

Tal y como viene siendo habitual, en la elaboración del Presupuesto para 2012 no se tenían en cuenta novedades en la normativa de los **Impuestos Especiales de Fabricación**, aún cuando en los últimos años sí se están produciendo pequeños cambios impositivos en el transcurso del ejercicio, básicamente en los impuestos que gravan el alcohol y el tabaco.

Por otra parte, en el caso del tabaco, están siendo bastante frecuentes las subidas de precios en los últimos años, y esto también incide en la recaudación al tener su impuesto un tipo ad valorem.

A lo largo del ejercicio sólo está evolucionando positivamente el impuesto que grava el consumo de **tabaco**, que supera en un 6,7% la recaudación del ejercicio anterior, gracias a que el aumento de los tipos y precios está compensando el retroceso del consumo. Por otra parte, esta tasa que en los primeros compases del ejercicio alcanzaba los dos dígitos, está soportando altibajos recaudatorios lo que puede ser indicio de po-

sibles acaparamientos derivados de los varios cambios impositivos que ha soportado este impuesto en lo que se lleva de ejercicio.

En efecto, el 1 de abril se incrementaba el tipo específico de los cigarrillos y se rebajaba el tramo ad valorem, el 15 de julio aumentaba la fiscalidad de ciertas labores del tabaco, a fin de evitar el desplazamiento del consumo hacia los de bajo precio y el 1 de septiembre vuelve a subir el tipo específico de los cigarrillos y vuelve a bajar el tramo ad valorem para compensar la subida del IVA.

El más importante de estos impuestos desde el punto de vista recaudatorio, el que grava los **hidrocarburos**, al mes de agosto se anota una tasa interanual del -4,4%, retroceso que ha sido más pronunciado en los primeros meses del ejercicio y que es dos puntos porcentuales inferior a la caída que registraba al cierre de 2011, en el que este impuesto soportaba su mayor retroceso después de cuatro años consecutivos viendo caer su recaudación.

En cuanto a los impuestos que gravan el consumo de **alcohol** y de **cerveza**, que tienen un peso mínimo en la recaudación por gestión propia de las Diputaciones Forales, su comportamiento ha ido empeorando a lo largo del ejercicio, hasta llegar al mes de agosto a una tasa interanual media que ronda el -20,0%.

En el transcurso del ejercicio, el impuesto que grava el consumo de **electricidad** está contabilizando una recaudación muy similar a la del año anterior, por lo que se espera que al 31 de diciembre su retroceso interanual sea de solo unas décimas, frente al atípico -6,0% de 2011, lo que significa que el efecto recaudatorio proveniente de las subidas de las tarifas soportadas por los consumidores en abril y julio se está viendo anulado por el poco dinamismo del consumo.

En definitiva, se espera un descenso tasa interanual inferior a los dos puntos porcentuales en el total a recaudar por la gestión propia de estos impuestos, que en 2008 registraba tímidamente su primer descenso interanual recaudatorio

desde que las Diputaciones Forales comenzaron a gestionarlos doce años antes, descenso que en 2011 superaba los ocho puntos porcentuales, con retrocesos en todos ellos y especialmente en los más significativos desde el punto de vista recaudatorio.

Así pues, con solo aumento recaudatorio en uno de estos impuestos y tasas negativas de distinta intensidad en el resto, esta previsión supone una mejora de más de seis puntos porcentuales respecto a la alta negatividad a la que llegaban al 31 de diciembre de 2011, en el que por primera vez al cierre del ejercicio, todos ellos coincidían en retrocesos recaudatorios, que en caso del tabaco llegaba a los dos dígitos, mientras que los que gravan el consumo de hidrocarburos y el de electricidad veían caer su recaudación en torno a seis puntos porcentuales.

Para el cálculo de los **Ajustes por II.EE. Fabricación** al cierre de 2012 se procede del mismo modo que se ha seguido en el cálculo del Ajuste IVA. Esto es, se parte de las cifras de cierre previstas por la Agencia Tributaria, que ya están netadas de los ajustes previstos con la C. F. Navarra y con la CAPV.

Al igual que sucede en la CAPV, también la Agencia Tributaria está recaudando por el total de estos impuestos menos que en el ejercicio anterior, y sólo un impuesto, el que grava el consumo de **cerveza**, consigue igualar la recaudación de 2011.

Así pues, la evolución interanual está siendo mucho más favorable en el caso de la CAPV, gracias al mejor comportamiento de los impuestos que gravan el consumo de los hidrocarburos, con menor retroceso que en territorio común y, sobre todo, el consumo de tabaco, con un crecimiento más que aceptable en la gestión de las Diputaciones Forales.

Ahora bien, al contrario de lo que se ha supuesto en el caso de la CAPV, la Hacienda estatal estima que en lo que resta del ejercicio es previsible que en los impuestos especiales de mayor peso recaudatorio se produzca una mejoría, con una

moderación de casi dos puntos porcentuales en la caída de los consumos físicos de gasolinás y gasóleos, y más de cuatro puntos en el consumo de tabaco.

En base a estos datos el resultado final es que al cierre de 2012 las Diputaciones Forales van a contabilizar, en concepto de Ajustes sobre los I.I.EE. Fabricación, un importe negativo próximo a los 82.500 miles de euros, que está siendo pagado a la Agencia Tributaria a lo largo del ejercicio, cifra un 39,0% más negativa que la del año anterior, como consecuencia del menor importe que se prevé recibir en el ajuste del alcohol y, sobre todo, en el del tabaco, para cuya recaudación al 31 de diciembre el Estado prevé un aumento interanual del 0,5% frente al 7,0% estimado por las Diputaciones Forales.

En definitiva, la recaudación total de las Diputaciones Forales, gestión propia más ajustes, al cierre de 2012 puede reflejar una variación interanual del -3,6%, retroceso que ya han soportado estos impuestos anteriormente en contadas ocasiones, pero en algunas de ellas sin llegar al punto porcentual.

En cuanto al **resto de impuestos**, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, son una excepción los que están consiguiendo superar la recaudación contabilizada en el ejercicio precedente. Éstas son las notas más relevantes:

- Se estima que al cierre del año en curso la recaudación del **I. s/ Renta no Residentes** se reduzca a la mitad, hasta dejar la recaudación en unos 42.100 miles de euros, con lo que soportará su cuarta caída consecutiva a partir de la cifra récord de 187.572 miles de euros que se alcanzaron en el ejercicio de 2008. La caída es general, pero particularmente fuerte en Bizkaia, donde este impuesto puede ingresar al 31 de diciembre más del 70% de la recaudación total de la CAPV.

En efecto, este impuesto que grava la renta obtenida en territorio vasco por las personas

físicas y entidades no residentes en el Estado, ha registrado constantes altibajos recaudatorios y después de crecer por encima del 50% en el período 2004/07, en 2009 interrumpía bruscamente esta senda expansiva al ver caer su recaudación en un 40%, descenso con mayor o menor intensidad todavía continúa y que ha hecho retroceder su recaudación al nivel de hace una década.

- Muy probablemente el **I. s/ Sucesiones y Donaciones** va a ser el único impuesto que al cierre del ejercicio conseguirá aumentar su recaudación, con un 3,7% interanual y una recaudación de 80.000 m€, importe que ya se ha alcanzado en dos ocasiones anteriores. Tanto en Bizkaia como en Gipuzkoa el aumento recaudatorio respecto a 2011 es de dos dígitos, pero esta tasa se ve frenada por la fuerte caída que está soportando por este impuesto el territorio alavés.
- Continúa la caída recaudatoria del **I. s/ Transmisiones Patrimoniales y del I. s/ Actos Jurídicos Documentados**, muy fuerte en el caso de Bizkaia, mientras que Álava consigue aumentar la recaudación en el ITP y contener moderadamente el descenso del AJD, consiguiendo entre ambos mantener la recaudación del ejercicio anterior.

En definitiva, un nuevo fuerte descenso de estos dos impuestos, cuya recaudación total al 31 de diciembre puede rondar los 125.500 m€, lo que supone una cuarta parte del récord recaudatorio al que llegaban hace sólo cinco años, reflejo del descenso de las transacciones de viviendas usadas y del precio de las mismas, así como de la caída del número de operaciones de creación de sociedades, ampliaciones de capital....

- A lo largo del presente ejercicio la recaudación por el **I. E s/ Determinados Medios de Transporte** está registrando una tasa interanual próxima al -23,4% previsto al 31 de diciembre, lo que supone la quinta caída

consecutiva después de marcar en 2007 su récord recaudatorio, 77.001 m€, que al cierre del año en curso pueden reducirse a unos 18.950 m€.

Esta recaudación sigue una senda paralela a la del mercado de automóviles, que a partir de julio de 2010, afectado por la coincidencia del agotamiento del Plan 2000 E y de la subida de dos puntos del IVA, inició un largo período de descenso en sus ventas, que continúa a lo largo de este año, solo interrumpido provisionalmente en el pasado mes de agosto, en el que la venta de turismos debido al anuncio de la próxima entrada en vigor de la subida del gravamen del IVA, del 18 al 21% para los coches, que empujó a muchos consumidores a adelantar la compra de vehículos.

Ante esta situación y probablemente atendiendo a las quejas del sector, el ejecutivo estatal aprueba el Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente (PIVE), que arranca el 1 de octubre y concederá ayudas de hasta 2.000 €, compatibles con otras provenientes de Comunidades Autónomas y de fondos europeos, y que se extenderá hasta el 31 de marzo o hasta el agotamiento de los 75 millones de euros de que dispone el PIVE.

Si bien se puede esperar que la entrada en vigor de este plan dinamice las ventas del sector, su incidencia recaudatoria en lo que resta de año no será muy significativa, ya que la mayor parte de los devengos impositivos derivados de las ventas del último trimestre de 2012 no tendrán su reflejo en el I. E. s/ Determinados Medios de Transporte hasta los comienzos del próximo ejercicio.

- En cuanto al **I.E. s/ Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos**, de cuya recaudación participan las Diputaciones Forales según su respectivo coeficiente horizontal, en el transcurso del que va a ser su último año de vigencia está frenando su ya moderado ritmo de retroceso, por lo que se espera que al 31 de diciembre repita los

48.350 miles de euros que contabilizó en 2011, en el que por segunda vez, desde su entrada en vigor en 2002, vio bajar levemente su recaudación.

- También la recaudación por el **I. s/Primas de Seguros** a lo largo de 2012 está registrando tasas negativas, sin llegar a los dos dígitos, que al cierre del ejercicio pudiera ser del -4,6%, en torno a la cual estará la evolución de las tres Diputaciones Forales, hasta sumar una recaudación total de 73.800 m€, ligeramente inferior a la recaudación media de los siete años precedentes.
- Asimismo, los tres apartados de la **Tasa de Juego** están recaudando menos que en el ejercicio anterior, con el comportamiento menos malo para el más insignificativo de ellos, las Máquinas y aparatos automáticos, que está moderando su retroceso a cuatro puntos porcentuales, últimamente afectado por la crisis económica y las medidas antitabaco, y que año tras año está viendo disminuir el número de máquinas en los establecimiento de hostelería.

El descenso recaudatorio es general, con la única excepción de Álava, que en el apartado de Casinos y otros está registrando un fuerte aumento de la recaudación proveniente de boletos y apuestas electrónicas, si bien los importes son de poca entidad.

El resultado al 31 de diciembre puede ser de una recaudación aproximada de 51.300 miles de euros para el conjunto de la Tasa de Juego, recaudación a la que ya se había llegado en 1990 y que a partir de 2011 está siendo superada por la suma de otros apartados de este capítulo, los **Recargos de Prórroga y Apremio y los Intereses de Demora y Sanciones**, estos últimos con un aumento previsto del 19,2% al cierre de 2012.

- Lógicamente, dentro de la imposición directa es de destacar la irrupción del **I. s/ Patrimonio**, sin contrapartida en 2011 e incluso sin partida en el presupuesto para el ejerci-

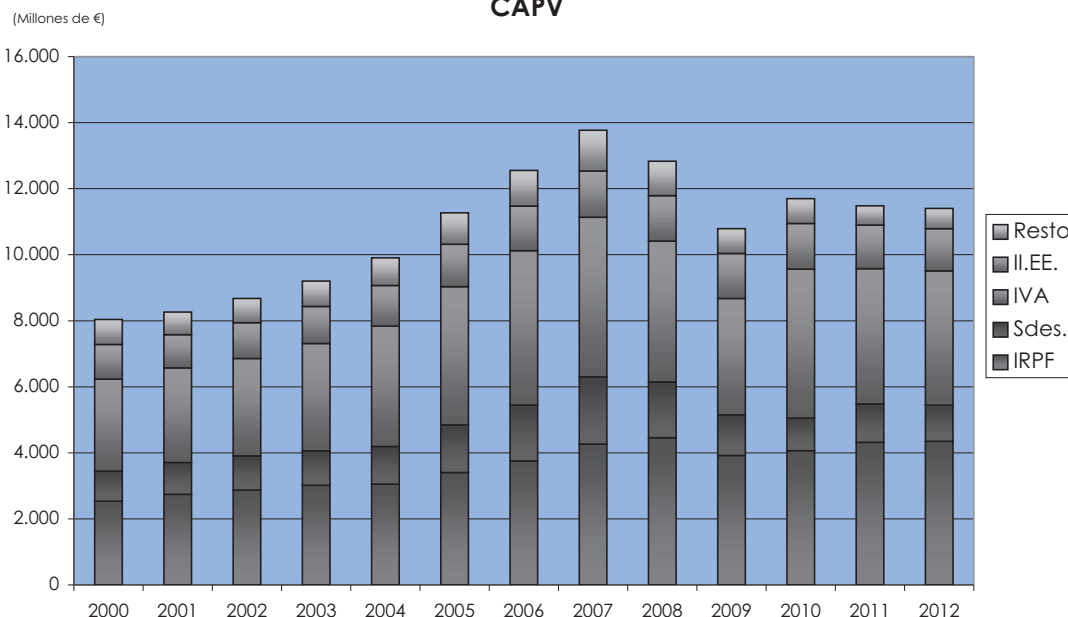
cio en curso y gracias al cual se espera que al cierre del ejercicio el total del Capítulo supere en unas décimas la recaudación del ejercicio anterior.

En efecto, a fin de minimizar el impacto de la crisis económica, con carácter transitorio para los ejercicios de 2011 y 2012, las Diputaciones Forales han establecido de nuevo el derogado I. s/ Patrimonio, que mantiene la estructura vigente en el momento en que se derogó, si bien ahora el mínimo exento se ha elevado a 800.000 € (700.000 € en Gipuzkoa) y la exención por vivienda habitual se sitúa en los 400.000 € (300.000 € en Gipuzkoa).

El resultado es que al 31 diciembre puede contabilizarse un total de 107.000 m€ como ingresos provenientes de este restablecido impuesto, cuya campaña ha transcurrido al mismo tiempo que la de la Renta-11 y en la que se han recibido poco más de 13.000 declaraciones, que suponen el 35% de las que se presentaron en la campaña del Patrimonio-07, última que estuvo vigente en los tres Territorios Históricos.

Este importe recaudado en 2008 supone en torno al 60% de la recaudación contabilizada por la liquidación del Patrimonio 2007, pero la comparación no es en absoluto homogénea, ya que además de las modificaciones legales en esta nueva etapa del impuesto, la recaudación de 2008 marcaba un récord recaudatorio, reflejo del buen resultado obtenido por quinto año consecutivo en la bolsa española, cuyo IBEX-35 cerró casi un 80% por encima del último cierre anual de 2011.

EVOLUCIÓN RECAUDACIÓN TOTAL CAPV



PREVISIÓN RECAUDACIÓN C.A.P.V. 2012

(miles de €)

	ALAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	C A P V
IMPUESTOS DIRECTOS				
Imppto. s/ Renta Personas Físicas :				
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	705.000	2.288.000	1.430.000	4.423.000
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	36.000	140.000	81.000	267.000
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.900	505000	26.000	87.400
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.050	11.500	7.600	20.150
Pagos frac. Profes. y Empresariales	26.500	66.000	58.000	150.500
Cuota diferencial neta	-97.000	-303.700	-189.000	-589.700
Total R P F.	682.450	2.252.300	1.413.600	4.348.350
Imppto. s/ Sociedades :				
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	36.000	140.000	81.000	257.000
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.900	50.500	26.000	87.400
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.050	11.500	7.600	20.150
Cuota diferencial neta	86.000	524.200	125.000	735.200
Total I. Sociedades	133.950	726.200	239.600	1.099.750
Imppto. s/ Renta No Residentes	5.100	30.000	7.000	42.100
Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones	6.000	42.000	32.000	80.000
Imppto. s/ Patrimonio	13.500	57.000	36.500	107.000
Impuestos extinguidos	0	1.000	0	1.000
Total Impuestos Directos	841.000	3.108.500	1.728.700	5.678.200
IMPUESTOS INDIRECTOS				
IVA Gestión propia	469.448	1.426.716	930.135	2.826.300
Gestión propia D.F.	176.000	2.100.000	550.300	2.826.300
Ajuste interno	293.448	-673.284	379.835	0
Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales	13.300	38.000	30.400	81.700
Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados	7.800	20.000	16.000	43.800
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	3.250	9.500	6.200	18.950
Impptos. Especiales. Gestión propia:				
Alcohol, Derivadas e Intermedios	2.109	6.411	4.180	12.700
Hidrocarburos	153.377	466.132	303.891	923.400
Labores del Tabaco	54.796	166.533	108.570	329.900
Cerveza	830	2.524	1.645	5.000
Electricidad	14.833	45.079	29.389	89.300
I.s/ Ventas Minoristas Detmdos. Hidrocarburos	8.031	24.407	15.912	48.350
I.E.s/ Carbón	-	-	-	-
Imppto. s/ Primas de Seguros	10.500	39.000	24.300	73.800
Impuestos extinguidos	0	0	0	0
Total Impuestos Indirectos	738.275	2.244.303	1.470.622	4.453.200
Tasa de Juego	7.000	30.500	13.800	51.300
Recargos de Prórroga y Apremio	2.800	6.400	5.300	14.500
Intereses de demora y sanciones	2.350	30.000	17.200	49.550
Total Tasas y otros ingresos	12.150	66.900	36.300	115.350
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA	1.591.425	5.419.703	3.235.622	10.246.750
Ajuste I.V.A. : Aduanas	101.055	307.120	200.224	608.400
Operaciones Interiores	104.244	316.812	206.543	627.600
Total Ajuste I.V.A. .	205.300	623.933	406.768	1.236.000
Ajustes Impptos. Especiales:				
Alcohol, Deriv. e Intermedios	6.345	19.283	12.572	38.200
Hidrocarburos	-35.429	-107.673	-70.198	-213.300
Labores del Tabaco	12.773	38.819	25.308	76.900
Cerveza	2.608	7.925	5.167	15.700
Total Ajustes Impptos. Especiales	-13.703	-41.646	-27.151	-82.500
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	1.783.022	6.001.990	3.615.239	11.400.250

Normativa 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-
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI