

1-2013

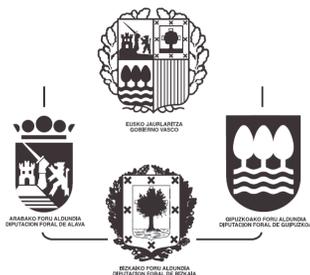
ZEREGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1
2013

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)
Miren Itziar Agirre Berriotxo (Zuzendaria/Director)

Jon Martínez Alonso, José Rubí Cassinello, Miren Itziar Miner Canflanca, Zuriñe Embid Zubiria

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jauraritza/Gobierno Vasco), Javier Armentia Basterra (Arabako Foru Al-dundia/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 igarri behartu dituzte beren idazlariak.

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

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikulua 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

17

Actualidad Bizkaia

28

Actualidad Gipuzkoa

49

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

61

Estudios y Colaboraciones

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

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

73

Comentario a la Norma Foral de medidas tributarias para el año 2013 en Álava

Javier Armentia Basterra**Licenciado en Derecho.**

91

Modificaciones tributarias aprobadas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa por la Norma Foral 13/2012

Luis Ignacio Bernarás Iturrioz**Jefe de Sección del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico. Diputación Foral de Gipuzkoa.**

103

Referencias**CONSULTAS OCTE**

- Consulta 2013.1.4.1 - 2012-12-17 - IRPF: Exención rendimientos percibidos por trabajos en el extranjero

117

- Consulta 2013.1.4.2 - 2013-01-17 - IRPF: Retenciones becas

120

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Domicilio fiscal del sujeto pasivo. Resolución R 13/2012 Expediente 9/2010

121

- Domicilio fiscal del sujeto pasivo. Resolución R 14/2012 Expediente 24/2012

131

- Competencia para la realización de actuaciones de comprobación relativas al IS. Resolución R 15/2012 Expediente 23/2010

135

- Domicilio fiscal del sujeto pasivo. Resolución R 16/2012 Expediente 24/2010

142

- Competencia inspectora en relación al IS. Resolución R 17/2012 Expediente 17/2010

147

ESTADÍSTICAS**Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV - Cierre 2013. Igor Guinea Palacios**

155

Normativa Tributaria

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

167



Ekitaldi baten bukaera eta hurrengoaren hasiera arautze-jarduera handiko garaia izaten da tributu-administrazioentzat. Ildo horretan, 2012. urtearen bukaera eta 2013. urtearen hasiera ez da salbuespena izan, arau, dekretu eta tributuen arloko foru-arau ugari sortu baitira.

Izan ere, aparteko garaia izaten da indarrean dagoen araudia berrikusteko, ezarritako helburuen betetze-maila ebaluatzeko eta, helburu berriak lortze aldera, tributu-politikako neurri berriak hartzeko. Hala ere, gaurko egoera ekonomiko nahasi honetan, kontu publikoen iraunkortasunaren aldetik ezartzen diren eskakizun zorrotzak aintzat harturik, areagotu egin da tributu-politikan jarritako itxaropena, tresna baliagarritzat jotzen baita bai politika ekonomikoan, bai aurrekontu-desorekak zuzentzeko. Beraz, nabarmena da tributuerreformaren beharra, eta horrek ekarri du erakunde eskudunen jarrera eraginkorragoa tributuen arloa arautzeko.

Testuinguru horretan, 2012ko azken hilabeteetan eta 2013. urteko lehenengo hilabeteetan arautze-jarduera bizia izan da, bai nahikotasun-printzipioa indartze aldera, bai ekitate-printzipioaren aldetik. Azken horri dagokionez, tributu-kargaren birbanaketa bidezkoagoa lortzera bideratu dira ekimenak, bereziki. Zergak aldizkariaren ale honetako "Zergak gaur egun" izeneko sekzioan jarduera horren berri emango da, bai eta tributu-alorreko

El periodo de fin de cada ejercicio e inicio del siguiente coincide habitualmente con un momento de especial actividad normativa para las Administraciones tributarias y el final de 2012 e inicio de 2013, lejos de suponer una excepción a esta regla, se ha caracterizado por una producción de normas, decretos y otro tipo de disposiciones tributarias forales más numerosa e intensa.

Se trata de un momento del año especialmente propicio para la revisión del marco normativo en vigor, para evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos fijados y para plantear la introducción de medidas de política tributaria con las que lograr nuevos objetivos. Pero en una coyuntura económica tan complicada como la actual, marcada por duras exigencias desde el lado de la sostenibilidad de las cuentas públicas, crecen las expectativas depositadas en la política tributaria como instrumento útil de política económica y para corregir desequilibrios presupuestarios. Hay por tanto una mayor demanda de reformas tributarias y ello se traduce también en una disposición mucho más activa por parte de las instituciones competentes para regular en el ámbito de los tributos.

En este contexto, la actividad normativa tributaria ha sido intensa este último mes de 2012 y los primeros de 2013, tanto en la búsqueda de un reforzamiento del principio de suficiencia como desde el lado del principio de equidad, en este caso con iniciativas enfocadas prioritariamente a conseguir una redistribución más justa de la carga tributaria. Se da buena cuenta de esa actividad en la sección de Actualidad Fiscal y adicionalmente en dos de las

neuriei buruzko arauak aztertzen dituzten aldizkariaren bi kolaboraziotan ere (foru tributu-sistemak nabarmen aldatzen dituzten arauak, hain zuzen).

Esan beharra dago aldundien eskumeneko politikak ez dituela eragin aipatutako garai horretan aurreikusitako edo onartutako foru-arau guztiak, baizik eta multzo handi bat Estatuko Administrazioak sortutako tributu-arauak eragin dutela. Ekonomia Itunak derrigorrezkoak diren foru-egokitzapenak egitera behartzen baitu. Alabaina, Estatuaren eta Euskadiren arteko tributu-harremanen eremu horretan, Estatuko Administrazioak onartu berri dituen aldaketa batzuek Ekonomia Ituna egokitzea eskatzen dute, bigarren xedapen gehigarriak horrela ezartzen baitu; hala ere, bi administrazioek oraindik ez dute adostu. Gai horrek eragina du Estatuko Administrazioak sortutako tributu berriak ituntzean, bai eta indarrean dauden ituntzeko arau batzuk egokitzeko beharrean ere. Azken horiek ahalik eta azkarren adostu beharko lirateke, tributu-sistema erkide eta foru tributu-sistemen arteko harmonizazio zuzena lortze aldera. Ildo horretan, alde biko akordioa behar dutenen artean hauek daude: batetik, Zenbait Hidrokarburoren Txikizkako Salmentaren gaineko Zerga indargabetuta Hidrokarburoen gaineko Zerga sartzea eta, bestetik, tributu berriak ituntzea (esaterako, Joko Jardueren gaineko Zerga, 2012ko abenduaren 27ko jasangarritasun energetikorako neurri fiskalei buruzko 15/2012 Legea edo Kreditu Erakundee-tako Gordailuen gaineko Zerga). Espero dugu Zergak aldizkariaren datozen aleetan aztertzeko aukera izatea erabaki gabeko gai horiek adosten dituzten Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren akordioak, bai eta, egotekotan, administrazioen artean aintzat hartu eta adostu daitezkeen beste gai batzuk ere.

Aldizkariaren egiturari jarraiki, aurkibide eta editorial honen osteko hurrengo sekzioa "Zergak gaur egun" izango da. Sekzio horretan foru aldundietako tributu edo politika fiskaleko araudirako zer-

colaboraciones de este número de Zergak que comentan sendas normas de medidas tributarias introductoras de algunos cambios significativos en los sistemas tributarios forales.

Ha de señalarse que no todas las disposiciones forales aprobadas o proyectadas en el periodo de referencia responden a una política discrecional de las diputaciones, sino que un grupo numeroso de ellas tiene su origen en la producción de normativa tributaria, también intensa, desarrollada por parte de la Administración del Estado y que, de acuerdo con el Concierto Económico, obliga a las oportunas adaptaciones forales. En este ámbito de las relaciones tributarias entre el Estado y el País Vasco algunas de las modificaciones introducidas recientemente por la Administración del Estado requieren, tal y como se establece en la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico, la pertinente adaptación del mismo, en estos momentos aún pendiente de acordar entre ambas Administraciones. Es ésta una cuestión que afecta, tanto a la concertación de nuevas figuras tributarias creadas por la Administración de Estado como a la necesidad de adaptación de determinadas reglas de concertación vigentes y que sería conveniente acordar cuanto antes en aras a la correcta armonización de los sistemas tributarios común y foral. Apuntar a estos efectos, entre los asuntos pendientes de acuerdo bilateral, los relativos a la integración del derogado Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos y los relativos a la concertación de nuevas figuras tributarias como el nuevo Impuesto sobre las Actividades de Juego, los impuestos creados mediante la Ley 15/2012, de 27 de diciembre de medidas para la sostenibilidad energética o el Impuesto sobre los depósitos en entidades de crédito. Esperemos que en un próximo número de Zergak puedan ser objeto de comentario los acuerdos de Comisión Mixta del Concierto Económico que permiten cerrar esta relación de cuestiones pendientes y, en su caso, otras adicionales que puedan considerarse y acordarse entre las Administraciones.

Tras el sumario y este editorial, la primera sección en que se estructura la revista es la de Actualidad Fiscal. En esta sección los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales –autores

bitzuek zerrendatuko dituzte iazko azken hilabeteetan eta 2013ko lehenengo lau hilabeteetan onartu eta argitaratutako tributu-arauak, eta garrantzitsuenei iruzkinak egingo dizkiete. Nabarmenak dira 2013. urtetik aurrera foru tributu-sisteman Ondarearen gaineko Zerga berritua ezartzen duten foru-arauak (Gipuzkoako Lurralde Historikoan Aberastasunaren eta Fortuna Handien gaineko Zerga). Zerga horien idazpuruen desberdintasuna baino haratago, egituran ere diferentziak dituzte hiru lurraldeetako Batzar Nagusiek onartutako arauak. Desberdintasun batzuk nabarmenak direnez (Araba eta Bizkaia alde batetik, eta Gipuzkoa beste alde batetik), foru-tributuen harmonizazioan lan handia egongo da.

Horrez gain, aipagarriak dira, izango dituzten eraginagatik eta ondorioengatik, hiru lurraldeetan onartutako balantzeak eguneratzeko prozedura ezartzen duten xedapenak. Prozedura horri esker, desagertu egiten da aktiboen kontabilitate-balioaren inflazioak duen eragina, eta balantzeak modu egokiagoan erakutsi ahal izango dute enpresen aktiboen balorazioa.

Bestalde, hiru foru-aldundiek sustatzen ari dira iruzur fiskalaren aurkako borrokako konpromisoa sendotzeko hainbat ekimen. Zentzu horretan, adierazgarria da aldizkariaren sekzio horrek jasoko duen iruzkina, zerga-iruzurraren aurkako borroka indartzeko neurri osagarriak nahiz zergen arloko beste aldaketa batzuk onartzen dituen 3/2013 foru-arauari egindakoa. Izan ere, garrantzi berezia eman diote iruzkin horri Bizkaiko Foru Aldundiko Tributu Araudirako Zerbitzuko egileek.

Halaber, ugariak dira Estatuko Administrazioak egindako aldaketetara foru tributu-sistema egokitze onartutako xedapenak, foru-erakundeek araugintzako eskumena ez izateagatik Ekonomia Ituna dela-eta barneratu beharreko eragiten dietelako. "Zergak gaur egun" sekzio horretan horiek guztiak zerrendatuko dira eta laburki iruzkinduko ere bai.

de la misma- relacionan las disposiciones de naturaleza tributaria aprobadas y publicadas durante el último mes del pasado año y los cuatro primeros meses de 2013 y seleccionan un grupo de ellas, las que consideran más relevantes, para ser objeto de comentario. A destacar, en primer lugar, las Normas Forales por las que, tras un periodo de transitoriedad en su aplicación, se aprueba la reincorporación al sistema tributario foral de un remozado Impuesto sobre el Patrimonio –Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa- a partir de 2013. Más allá de la diferencia nominativa, las normas aprobadas por las Juntas Generales de los tres territorios presentan diferencias en la configuración del Impuesto, algunas de ellas significativas –Álava y Bizkaia por un lado frente a Gipuzkoa por otro- que desde la perspectiva de la armonización tributaria foral plantean un escenario a reconducir.

Por su alcance y repercusión prevista son además reseñables las disposiciones aprobadas en los tres territorios por las que se establece un procedimiento de actualización de balances para eliminar los efectos de la inflación del valor contable de los activos a los que se aplica, permitiendo con ello que los balances reflejen más adecuadamente la valoración de los activos de las empresas.

Adicionalmente, las tres Diputaciones Forales están promoviendo diversas iniciativas dirigidas a reforzar su compromiso en la lucha contra el fraude fiscal. En este sentido es representativo el comentario que se recoge en esta sección de la revista referido a la Norma Foral 3/2013, aprobada por las Juntas Generales de Bizkaia por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, al que sus autores del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia han dado una especial significación.

Son además numerosas las disposiciones aprobadas con motivo de la adaptación del sistema tributario foral a los cambios operados por la Administración del Estado que afectan a materias sobre las cuales las instituciones forales no disponen de competencia normativa y que, en virtud del Concerto Económico, han de ser incorporadas. Todas ellas se detallan y son también objeto de una breve reseña en esta sección de Actualidad Fiscal.

Euskadik Bruselan duen Ordezkaritzako langileek Europar Batasuneko gaurkotasan fiskalaz egiten duten kronikaren bidez jakingo dugu 2013ko lehenengo hiruhilekoan fiskalitate-arloan gertatu den nabarmenena. Kronika zortzi atal handitan egituratuta dago: i) sarrera, ii) sozietateen fiskalitatea, iii) BEZ, iv) Finantza-transakzioen gaineko Zerga, v) Zerga Bereziak, vi) lankidetzak eta iruzur fiskala, vii) prozedurak eta viii) erkidegoko argitalpenei buruzko atala.

Lehenengo atalean aipatuko da Irlandak (2013ko lehenengo seiuhilekoan Irlandari dagokio lehenekaritza) ECOFIN Kontseiluan aurkeztutako lan-programa, eta arreta berezia jarriko zaie fiskalitate-arloko helburuei.

Sozietateen fiskalitate-arloan ECOFIN Kontseiluren zuzeneko fiskalitateko lan-taldeak egindako bi batzarren berri emango da. Batzar horietan sozietateen gaineko zergaren zerga-oinarri bateratu komunari buruzko Kontseiluren zuzentarau-proposamena aztertu da, alabaina.

BEZari dagokionez, hiru alderdi hauei helduko zaie: bizkor erreakzionatzeko mekanismoa iruzurra gertatzen denean; zerbitzu elektronikoa, telekomunikazio- eta irratidifusio-zerbitzuen zergapetzea Kontseiluren Erregelamendu-proposamenaren esparruan (282/2011 Betearazpen Erregelamendua -EB- aldatzeko, zerbitzu-emateak egin diren tokian dagokion aldetik); eta, azkenik, bonuen gaineko BEZaren araubidea (aurrez ordaindutako telekomunikazio-bonuak, opari-txekeak eta deskontu-bonuak).

Horrez gain, Finantza-transakzioen gaineko Zergari buruz atal bat egongo da, eta hauek aztertuko ditu: aurrekariak, ECOFIN Kontseiluak lankidetzak indartzea baimentzea eta 2013ko otsailaren 14an Batzordeak aurkeztutako zuzentarau-proposamenaren xehetasunak.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delegación de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido durante el primer trimestre de 2013, estructurándose en ocho grandes apartados: i) introducción, ii) fiscalidad de las sociedades, iii) el IVA, iv) el Impuesto sobre las Transacciones Financieras, v) los Impuestos Especiales, vi) cooperación y fraude fiscal, vii) procedimientos y un último apartado viii) de publicaciones en el ámbito comunitario.

Respecto al primero de los ocho apartados, se hace referencia al programa de trabajo presentado en el Consejo ECOFIN por la presidencia irlandesa a la que corresponde su ejercicio durante el primer semestre de 2013, prestando una mayor atención a los objetivos establecidos en el campo de la fiscalidad.

En el ámbito de la fiscalidad de las sociedades se informa sobre los avances en las dos reuniones celebradas por el grupo de trabajo de fiscalidad directa del Consejo ECOFIN en las que se ha tratado sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades.

Respecto al IVA, se abordan tres cuestiones: el mecanismo de reacción rápida en caso de fraude, la imposición de los servicios electrónicos, los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión en el marco de la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios y, en tercer lugar, el régimen del IVA aplicable a los bonos (bonos prepagados de telecomunicaciones, cheques-regalo, bonos descuento).

Se dedica además un apartado al Impuesto sobre las Transacciones Financieras: los antecedentes, la autorización de la Cooperación Reforzada por parte del Consejo ECOFIN y los detalles de la propuesta de Directiva presentada por la Comisión el 14 de febrero de 2013.

Zerga Bereziei dagokienez, 2003/96/EE Zuzentaraua aldatzeko Kontseiluaren proposamenaren inguruan zeharkako fiskalitateko lan-taldearen baitan dagoen eztabaidaren berri emango da. Zuzentarau horren bidez, energia- eta elektrizitate-produktuak zergapetzeari buruzko Batasunaren erregimena berregituratzen da.

Bestalde, lankidetzaren eta iruzur fiskalaren arloan bi atal jorratuko dira. Lehenengoa, Batzordeak egindako bi kontsulta publikoei buruzkoa (bataZergapeko Kode Europarraren ingurukoa eta bestea Identifikazio Fiskaleko Zenbaki Europarrari buruzkoa); eta, bigarrena, Batzordeak joan den 2013ko urtarrilaren 23an ECOFIN Kontseiluan aurkeztutako iruzur fiskalaren eta zerga-ihesaren aurkako borroka sendotzeko ekintza-planari buruzkoa.

Halaber, EBren 2013ko lehenengo hiruhileko zerga-politikari buruzko txostenak bi gai jasoko ditu. Alde batetik, Batzordeak Espainiari egindako eskaera hau: Araba eta Bizkaiko Lurralde Historikoetako Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren alderdi jakin batzuk aldatzea, bere aburuz kapitalen zirkulazio askea urratzen duelako. Eta, beste alde batetik, EBko Justizia Auzitegiaren 2013ko urtarrilaren 17ko epaia. Horren arabera, farmaziako produktu eta medikuntzako ekipamenduen arloan, Espainiak tasa murriztua aplikatzen die BEZaren Zuzentarauan agertzen direnak baino ondasun-kategoria zabalagoi.

Azkenik, "Zergak gaur egun" sekzioa amaitzeko, interesgarriak diren argitalpenen zerrenda jasoko da, bakoitzaren sarbide-helbidea barne.

Zergak aldizkariaren ale honetako "Ikerketak eta Kolaborazioak" sekzioko lehenengo artikulua Gemma Martínez Barbarak idatzi du, Bizkaiko Foru Aldundiko Zerga Politikarako zerbitzuburuak, hain zuzen. Lanaren izena "Euskadiko Lurralde Historikoen harmonizazio fiskala eta araugintzako gaitasuna" da, eta, Europar Batasunari dagokiona eta Euskadi eta Estatuaren arteko harremanei dagokiena aurreko ale bietan aztertu ostean, hirugarren eta azken zati honetan EAEko barne-esparruaren ikuspuntua aztertuz osatuko du lana.

En cuanto a los Impuestos Especiales se informa sobre el estado de situación del debate en el seno del grupo de fiscalidad indirecta sobre la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

En el ámbito de la cooperación y el fraude fiscal se tratan dos apartados, uno relativo a las dos consultas públicas lanzadas por la Comisión sobre el Código Europeo del Contribuyente y el Número de Identificación Fiscal Europeo respectivamente y otro referente al Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal presentado por la Comisión en el Consejo ECOFIN el pasado 23 de enero de 2013.

Asimismo, el informe sobre fiscalidad UE del primer trimestre de 2013 se hace eco, por un lado, de la petición cursada por la Comisión a España para que modifique determinados aspectos de las normas reguladoras del impuesto sobre sucesiones y donaciones en los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia que en su consideración vulneran la libre circulación de capitales y, por otra parte, de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 17 de enero de 2013 según la cual España aplica un tipo reducido a categorías de bienes más amplias que las previstas en la Directiva IVA en el ámbito de los productos farmacéuticos y equipos médicos.

Por último, cierra esta sección de actualidad fiscal una relación de publicaciones de interés que incluyen las correspondientes direcciones de acceso.

Abre la Sección de Estudios y Colaboraciones de este número de Zergak la tercera y última entrega de la serie "Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco", en la que Gemma Martínez Barbara, Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Diputación Foral de Bizkaia, tras haber enfocado su análisis desde el plano de la Unión Europea y desde el de las relaciones País Vasco-Estado en las dos entregas anteriores, lo completa ahora al abordarlo desde la óptica del ámbito interno de la CAPV.

Azterketa horretan, idazlea araudian dauden barne-harmonizazio fiskalaren aipamen guztiak batzen saiatuko da, hau da, arau hauetan dauden aipamenak: Autonomia Estatutuan, Ekonomia Itunean, Lurralde Historikoen Legean eta zergapideen elkaregokitasun, erakidetasun eta lankidetasunari buruzko 3/1989 Legean. Arau horietan oinarriturik, autoreak bere interpretazioa eta jarrera adieraziko ditu; nolana ere, esparru zaila da hori, tributuak ezartzeko foru-ahalek eta Eusko Legebiltzarraren harmonizazio-eskumenak topo egiten baitute.

Horrez gain, egileak lurralde historikoen araudia- ren harmonizazio-arloan gertatutakoa aztertuko du, eta aparteko ataletan aztertuko dituen bi parte deigarri alde batera utzita (Sozietateen gaineko Zergaren 2007ko erreforma eta Gipuzkoak 2008an Ondarearen gaineko Zerga mantendu izana), barne-harmonizazioa handia izan dela ondorioztatuko du. Autorearen iritziz, harmonizazio lanetan oso lagungarria izan da helburu horrekin sortutako erakunde arteko organo nagusiaren, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren (EZKO), funtzionamendu ona eta diseinu egokia.

Kolaborazioari amaiera emateko, harmonizazio fiskalaren printzipioek lurralde historikoen zerga- araugintzako eskumenean duten eraginari buruz bere interpretazioa labur adierazteko, egileak hainbat ondorio nabarmenduko ditu. Horretarako, ondorioen azken atal hau analisiaren hiru ikuspegiak desberdindu egituratuko du: i) harmonizazioa Europar Batasuneko esparruan, ii) harmonizazioa lurralde erkidearekin, eta iii) EAeko tributu-sistemen arteko barne-harmonizazio fiskala.

Sekzio horretako beste bi kolaborazioetan aztertuko dira foru aldundiek tributu-arloan onartutako 2013ko arau-aldaketa nagusiak. Lehenengoak Araban onartutakoa aztertuko du, eta bigarrenak Gipuzkoan onartutakoa. Aldaketa horiek aurreko ekitaldiaren bukaeran izapidetzen hasi ziren tributu- en arloko neurriei buruzko xedapenen bidez egin ohi dira. Horrez gain, artikulua bien egileek ere aldundi bakoitzeko tributu-araudiaren arloko organo arduradunetan parte hartzen dute, eta, ho-

En su análisis trata de conjugar todas las referencias a la armonización fiscal interna que se contienen en el marco legal regulador de esta materia, tanto en el Estatuto de Autonomía como en el Concerto Económico, en la LTH y en la propia Ley 3/1989, de armonización, coordinación y colaboración fiscal. A partir de una lectura conjunta del marco legal, la autora fundamenta su propia interpretación sin eludir una toma de posición en ese espacio, no exento de tensiones, en el que potestades tributarias forales y competencia armonizadora del Parlamento Vasco se intersectan.

Revisa además qué ha sucedido en la práctica en el ámbito de la armonización de la normativa tributaria de los tres Territorios Históricos, llegando a la conclusión de que, a salvo de dos episodios llamativos concretos a los que dedica sendos apartados en el artículo –la reforma del Impuesto sobre Sociedades de 2007 y el mantenimiento del Impuesto sobre el Patrimonio en Gipuzkoa en 2008– el grado de armonización interna ha sido muy alto y, en su opinión, a ello ha contribuido de forma decisiva el buen funcionamiento y un diseño adecuado del principal órgano interinstitucional previsto para estas funciones, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE).

Como colofón a su estudio, extrae una batería de conclusiones que sintetizan su interpretación sobre cómo se ve afectada la competencia normativa tributaria de los Territorios Históricos por los principios de armonización fiscal, y estructura este último apartado de conclusiones diferenciando entre los tres planos desde los que ha abordado su análisis: i) la armonización en el ámbito de la Unión Europea, ii) la armonización con el sistema tributario de territorio común y iii) la armonización fiscal interna entre los sistemas tributarios de la CAPV.

Las otras dos colaboraciones que se incluyen en esta sección tienen en común que ambas analizan las principales modificaciones normativas que en materia tributaria proponen introducir en 2013 las diputaciones forales, de Álava en el primer caso y de Gipuzkoa en el segundo, mediante las correspondientes disposiciones de medidas tributarias para el ejercicio que tradicionalmente comienzan a tramitarse a finales del ejercicio anterior. Además presentan similitud ambos artículos en relación con su

rrexegatik, ondo ezagutzen dituzte Zergak aldizkariaren ale honetan aztertuko dituzten gaiak.

Kolaborazio biek Arabako eta Gipuzkoako neurri buruzko foru arauak ondo ulertuz irakurtzeko aukera emango digute. Aukera horrek testu ofizialen irakurketan lagundu dezake, edo testu ofizialen irakurketa guztiz ordeztu. Izan ere, kolaborazio horien bidez lagungarriak izango diren arau-xedapenen azalpenak eta idazpuruen edo artikuluen aipamenak identifikatuko dituzte egileek.

Arabako Foru Aldundiko Zerga Araudiaren zerbitzuburu Javier Armentia Basterrak zehazki aztertuko ditu Aldundiak onartutako 2013. urteko zerga neurri buruzko apirilaren 15eko 13/2013 Foru Arauak jasotzen dituen arau-aldaketak. Hasteko, aipatu eta azaldu egingo ditu Zergei buruzko Foru Arau Orokorrean egindako aldaketak, eta ondoren aztertuko ditu, atal bereizietan zerga bakoitzari dagozkion aldaketak. Tributu hauek aztertuko ditu (Aldundiak araugintzako eskumena du guztien gainean): PFEZ, Sozietateen gaineko Zerga, Ondare Eskualdaketan eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zerga, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga, Toki Ogasunak arautzen dituen Foru Araua, Jarduera Ekonomikoen gaineko Zerga (JEZ), Eraikuntzen, Instalazioen eta Obren gaineko Zerga (EIOZ), tasa eta prezio publikoak, irabazi-asmorik gabeko erakundeen araubide fiskala eta mezenasgorako pizgarri fiskalak. Oro har, salbuespenak salbuespen, Foru Arauaren aldaketak edo teknikoak dira, batez ere, edo tributuen zenbatekoak eguneratzen dituzte. Beraz, onartutako tributu-ekimenak ez dira garrantzitsuak.

Bestalde, Gipuzkoako Foru Ogasuneko Araugintzako eta Lege Aholkularitzako atalburu Luis Bernarás Iturriozek zerga alorreko zenbait aldaketa

autoría, porque en ambos, los autores forman parte activa de los órganos responsables en materia de normativa tributaria de cada diputación y, por tanto conocen de primera mano los temas que abordan en este número de Zergak.

En las dos colaboraciones ha de reconocerse la virtud de facilitarnos una lectura comprensiva del Proyecto de Norma Foral en el caso de Álava y de la Norma Foral en el caso de Gipuzkoa, como alternativa o, si se quiere como complemento, a la estricta lectura de los textos oficiales sin la ayuda de las explicaciones ni la identificación de las referencias a epígrafes o artículos de disposiciones normativas que aportan los autores.

Javier Armentia Basterra, Jefe del Servicio de Normativa Tributaria en la Diputación Foral de Álava, hace un repaso exhaustivo a las modificaciones normativas que se contienen en el proyecto de Norma Foral de medidas tributarias para el año 2013 aprobado por esa Diputación. Comienza por relacionar y comentar las modificaciones proyectadas en la Norma Foral General Tributaria y continúa dedicando un apartado a los cambios propuestos en el Proyecto en cada una de las figuras impositivas sobre las cuales se dispone de competencia normativa foral: el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Norma Foral Reguladora de las Haciendas Locales, el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), sus tasas y precios públicos y, por último, el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo. En su conjunto y, a salvo de algunas excepciones puntuales, las modificaciones del Proyecto de Norma Foral o tienen un componente fundamentalmente técnico o persiguen la actualización cuantitativa de determinados elementos de los tributos. No se abordan por lo tanto iniciativas tributarias de gran calado, ello sin perjuicio de los eventuales ajustes que durante el periodo de tramitación de la norma pudieran aprobarse.

Por su parte, Luis Bernarás Iturrioz, Jefe de Sección en el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, dedica

onartzen dituen 2012ko abenduaren 27ko 13/2012 Foru Araua aztertuko du bere artikuluan.

Lan horren egitura eta Javier Armentia-rena oso antzekoak dira. Sarrera labur baten bidez arauaren helburuak aipatuko ditu, eta Gipuzkoako Lurraldeko politika fiskalaren helburu orokorren testuinguru zabalagoan kokatuko du araua. Ondoren, arauak eragindako aldaketak aztertuko ditu egileak, zergaz zerga, eta, horrez gain, batu ere egingo ditu indarrean sartu diren dataren arabera.

Ugarienak PFEZri dagozkio. Horien artean batzuk oso esanguratsuak dira, esaterako, aurreztearen likidazio-oinarriak ezarrita duen tarifari buruzkoa, edo loteria-sarien tributu-araubide berriari buruzkoa. Arauak Sozietateen gaineko Zergan eragindako aldaketak ere aztertuko dira artikuluan (teknikoak dira, batez ere, erregimen berezi bat kentzearena izan ezik, egileak bereziki aztertuko duena). Horrez gain, aipatzekoak dira Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergan egindako arau-aldaketa batzuk (salbuespenen bat kendu da), bai eta tokiko tributuen arloak eta Zergei buruzko Foru Arau Orokorrek jasotakoak ere.

Aldizkariaren ale honetan, "Erreferentziak" ize-neko sekzioa hiru ataletan egituratuta dago:

- 1) Lehenengo atala "EZKO Kontsultak" da, eta bertan Zerga Koordinaziorako Organoak informatu dituen zergei buruzko kontsultak jasotzeko tartea egongo da. Izan ere, Zerga Harmonizazio, Koordinazio eta Lankidetzako maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 14. artikuluan ezarritakoaren arabera, lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak Zergak Koordinatzeko Organoaren txostenaren ondoren argituko dira.

su artículo al análisis de la Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias. En este caso se trata de una norma ya aprobada, superada por tanto la fase de proyecto, a diferencia del artículo anterior.

La estructura de este trabajo es muy similar a la del artículo de Javier Armentia. Tras una breve introducción en la que señala los objetivos de la norma y se contextualiza ésta en el marco más amplio de los objetivos generales de política fiscal del Territorio de Gipuzkoa, el autor realiza un recorrido, impuesto por impuesto, por las modificaciones normativas aprobadas por esta disposición, agrupándolas además según la fecha de entrada en vigor.

Las más numerosas, algunas de ellas de gran significación –como las que afectan a la tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro o el nuevo régimen tributario de los premios de lotería– corresponden al IRPF. Las modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades promovidas en la Norma y comentadas en este trabajo son principalmente de carácter técnico, con excepción de la eliminación de uno de los regímenes especiales, cuestión a la que el autor dedica una atención especial. Además son reseñables determinados cambios normativos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (eliminación de algunas exenciones) y hace referencia asimismo a las modificaciones incorporadas en el ámbito de los tributos locales y en la Norma Foral General Tributaria.

La sección de "Referencias" se estructura en este número de la revista en tres apartados:

- 1) El primero de ellos, el de "Consultas OCTE", abre un espacio destinado a recoger consultas tributarias que han sido informadas por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, según dispone el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal: "A los efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustenten por las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos, las consultas vinculantes se evacuarán previo informe del Órgano de Coordinación Tributaria ...".

Zergak aldizkariaren ale honetan bi kontsulta aukeratu dira. Biek PFEZri buruz jardungo dute: lehenengoa atzerrian egindako lanagatik lortutako etekinei aplikatzen zaien salbuespenari buruz arituko da, eta bigarrena beka batzuei ezarritako atxikipen edo konturako sarrerei buruz.

- 2) Ekonomia Itunaren III. kapituluko 3. atalak arautzen ditu Arbitraje Batzordearen osiera, eginkizunak eta erabakien erregimena. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren tributuen arloko auziak ebaztea du helburu. Gauzak horrela, Zergak aldizkariaren ale honetako "Erreferentziak" sekzioko bigarren atalean, Ekonomia Ituneko Arbitraje Batzordeak emandako ebazpenei buruzkoan, kopiatu egingo dira, izen propioak ezabatuta, Batzorde horrek emandako eta eskura izan ditugun azken ebazpenak; guztiak 2012ko azken hilabeteetakoak.

Bost dira atal horretan jasoko diren ebazpenak. Horietako hirutan subjektu pasiboren egoitza fiskalaren arloan dagoen desadostasunak eragin du gatazka. Gainerako bietan Arbitraje Batzordeak Sozietateen gaineko Zergarekin zerikusia duten desadostasunak ebazten ditu: batak ikuskapen-eskumenaz dihardu, eta besteak egiaztapen-jardueren eskumenaz.

- 3) Azkenik, Zergak aldizkariaren ale honetako "Estatistikak" atalean agertuko da, Igor Guinea Palacios Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Sarreren Kudeaketarako eta Bilketen Azterketarako Zerbitzuko teknikariak eginda, 2012ko ekitaldian foru-aldundiek bildutako zerga itunduei buruzko informazioa. 11.408 milioi euroren bilketa erregistratu da, 2011ko ekitaldian kontabilizatutako zerga-bilketaren % 0,6 gutxiago, eta aurrekontuaren betetze-maila % 94,2 izan da. Hau da, 2012ko ekitaldirako aurreikusitakoa baino 700 milioi euro inguru gutxiago bildu dira. Gogoratu beharra dago aurreikusita zegoela tribu-

En este número de Zergak se han seleccionado dos consultas que afectan en ambos casos al IRPF: a la aplicación de la exención prevista para los rendimientos percibidos por trabajos en el extranjero, en un caso, y a la práctica de retenciones o ingresos a cuenta en supuestos de determinada modalidad de becas, en el otro.

- 2) El Capítulo III del Concierto Económico en su sección 3ª regula la composición, funciones y el régimen de los acuerdos de la Junta Arbitral, órgano que tiene atribuida la misión de resolver los conflictos de naturaleza tributaria planteados entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. El segundo apartado de la sección "Referencias" de este número de Zergak, el de "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico", transcribe debidamente despersonalizados los últimos acuerdos dictados por ese órgano arbitral a los que hemos tenido acceso, todos ellos de los últimos meses de 2012.

Las resoluciones incluidas son cinco, de las cuales tres tienen como motivo del conflicto la discrepancia sobre el domicilio fiscal del sujeto pasivo y en las dos restantes la Junta Arbitral resuelve sobre discrepancias relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades: en un caso sobre la competencia inspectora y en el otro sobre la competencia para la realización de actuaciones de comprobación.

- 3) Por último, el apartado "Estadísticas" elaborado por Igor Guinea Palacios, técnico del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, incluye en este número de Zergak información sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al cierre del ejercicio 2012. Los 11.408 millones de euros de recaudación registrada suponen una disminución del 0,6% sobre la recaudación contabilizada en el ejercicio 2011 y un grado de ejecución del 94,2% respecto a las previsiones presupuestarias, es decir, una recaudación alrededor de

tuen bidez 12.116,7 milioi euro bilduko zirela. Beraz, espero zen diru-sarreraren hazkunde-tasa % 5,5 zen, eta azkenik erregistratutakoa kopuru horretatik urrundago, % -0,6 izan baita.

Hori guztia ekonomia-arloan ezegonkortasuneko testuinguru globalean gertatu da. Ingurune horretan 2012ko aurrekontuetako sarreraren aurreikuspena egiterakoan iragarritako hazkunde-tasa beherantz berrikusi izan da hainbatetan. Testuinguru horretan, nahiz eta urte bukaeran zenbait tributu-arloko neurrik bilketa-jaitzieraren murrizketan eragina izan duten –batez ere, Estatuko Administrazioak 2012ko uztailean BEZaren zerga-tasak igo izana– ez da nahikoa izan ekonomia etsiaren ondorio negatiboari aurre egiteko eta tributuen bidez hasieran aurreikusitako bilketa lortzeko.

Zergaz zerga egindako azterketak agerian jarriko du zuzeneko zergapetzeak bilakaera hobea izan duela (% +1) –adierazgarria da 2012an Ondarearen gaineko Zergaren bidez 115 milioi euro bildu zirela eta 2011n, aldiz, ez zela sarrera arruntik egon zerga horren bidez– kudeaketa propioen zeharkako zergapetzeak baino. Izan ere, azken horren bidez bildutakoa jaitsi egin da (% -3,6).

Aldizkariaren bukaerako "Tributu Araudia" sekzioan Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Zerga Administrazioako Zuzendaritzak egindako hileko buletinetan sartzeko helbidea jasoko da. Hila-betekari horietan batzen da foru-aldundiek argitaratutako tributu-araudiaren laburpena (ALHAO, BAO eta GAO), bai eta Eusko Jaurlaritzak (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoak (NAO) eta Estatutuak (BOE) argitaratu dutenarena ere.

Bukatzeko, zergen arloko foru-arautegiari buruzko informazio gehiago nahi duten irakurleei gomendatzen diegu EAEko lurralde historikoen web-orrietan (www.alava.net, www.bizkaia.net,

700 millones inferior a la presupuestada para 2012. Recordar que se presupuestaron unos ingresos tributarios de 12.116,7 millones de euros, por lo que la tasa de crecimiento de los ingresos esperada era del 5,5%, alejada del -0,6% registrado finalmente.

Todo ello se ha producido en un escenario global de gran incertidumbre en el entorno económico, en el que las tasas de crecimiento que se pronosticaron en el momento de elaborar las previsiones de ingresos para los presupuestos de 2012 se han visto sucesivamente revisadas a la baja. En este contexto, a pesar de que en el trayecto final del año han surtido efecto, minorando la caída recaudatoria, algunas medidas tributarias –fundamentalmente la subida de tipos impositivos en el IVA implementada por la Administración del Estado en julio de 2012– el impacto en la recaudación no ha sido suficiente para vencer los efectos negativos de una economía deprimida y generar los ingresos tributarios presupuestados inicialmente.

El análisis por impuestos desvela un mejor comportamiento de la recaudación por imposición directa (+1%) –significativa la recaudación de 115 millones de euros en 2012 por el Impuesto de Patrimonio, mientras en 2011 no hubo ingresos ordinarios por este impuesto– que contrasta con la caída de la recaudación por imposición indirecta de gestión propia (-3,6%).

En la sección de cierre de la revista, "Normativa Tributaria" se indica la dirección de acceso a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, en los que se recoge un compendio de la normativa tributaria publicada por las Diputaciones Forales (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE).

Por último, sugerimos al lector interesado en completar la información útil sobre materia tributaria foral, que acceda a los espacios destinados a este fin en las propias páginas web de cada uno de los

www.gipuzkoa.net) eta Eusko Jurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailaren web-orrian (www.ogasun.ejgv.euskadi.net) horretarako jarrita dauden ataletan sartzeko. Eusko Jurlaritzaren orriko "Foru Zerga Kodea" aplikazioan sartuta hiru lurralde historikoetako zerga-arautegiaren bertsio integratua azter daiteke. Era berean, Ekonomia Itunarekin zerikusia duten gaiak sakonago ezagutzeko Ekonomia Ituna sustatzeko eta hedatzeko sortutako Ad Concordiam izeneko elkartearen webgunean sartzea gomendatzen dizugu (www.conciertoeconomico.org).

tres territorios históricos de la CAPV (www.alava.net, www.bizkaia.net, www.gipuzkoa.net) y en la página web del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco (www.ogasun.ejgv.euskadi.net), desde la que se puede acceder a la aplicación "Código Fiscal Foral" que ofrece una versión integrada de la normativa tributaria de los tres territorios históricos. Asimismo, para el conocimiento y la profundización en los temas relacionados con el Concierto Económico, aconsejamos el acceso a la web promovida por la asociación Ad Concordiam para la Promoción y Difusión del Concierto Económico, www.conciertoeconomico.org.



ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE EL 1/12/2012 AL 30/04/2013.

NORMA FORAL 20/2012, de 19 de noviembre, de modificación de 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 (BOTH A 5/12/12).

Se modifica la Norma Foral General Tributaria de Álava para permitir la cesión de datos tributarios correspondientes al nivel de renta de las personas contribuyentes del Territorio Histórico de Álava a los servicios comunes de la Seguridad Social para la correcta determinación del nivel de aportación en el pago de las prestaciones de la cartera común de servicios, del Sistema Nacional de Salud.

DECRETO FORAL 69/2012, del Consejo de Diputados de 27 de noviembre, que modifica el Decreto Foral 79/2011, de 27 de diciembre, que reguló para 2012 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A 5/12/12).

Se modifican los módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido en paralelo a la modificación operada en territorio común mediante Orden HAP/2259/2012, de 22 de octubre consecuencia de la subida de tipos impositivos del impuesto.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 12/2012, del Consejo de Diputados de 4 de diciembre, que modifica la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a fin de introducir las novedades derivadas de la nueva redacción del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (BOTH A 17/12/12).

Se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados conforme a la nueva redacción dada al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores por la Ley 7/2012, de 29 de octubre para coordinar la regulación con el resto de las existentes en los distintos ámbitos de aplicación del impuesto.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 13/2012, del Consejo de Diputados de 4 de diciembre, que 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 (BOTH A 17/12/12).

Se modifica la normativa tributaria para garantizar la neutralidad fiscal en determinadas operaciones de constitución de sociedades de capital a las que las entidades de crédito deben aportar todos los inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas relacionadas con el suelo para la promoción inmobiliaria y con las construcciones o promociones inmobiliarias y en determinados procesos de reestructuración y resolución

ordenada de las entidades de crédito, liderados por el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria. También se regula el régimen fiscal de los Fondos de Activos Bancarios y de sus partícipes.

DECRETO FORAL 71/2012, del Consejo de Diputados de 11 de diciembre, que modifica los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A 19/12/12).

Se aprueba una nueva tabla de porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo a partir del día 1 de enero del año 2013.

ORDEN FORAL 824/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 17 de diciembre, de aprobación de los modelos 390 y 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A 24/12/12).

Se aprueba el modelo 390 de declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como el Anexo de Regla de prorrata, Tipos de operaciones y Regímenes especiales y el modelo 391 de declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, para los sujetos pasivos que estén obligados a tributar por alguna o varias actividades en régimen simplificado.

DECRETO FORAL 74/2012, del Consejo de Diputados de 18 de diciembre, que elimina el pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al segundo semestre del ejercicio 2012 para aquellos agricultores afectados por determinadas circunstancias meteorológicas (BOTH A 26/12/12).

Se suprime la obligación de abonar el pago fraccionado correspondiente al segundo semestre del ejercicio 2012 a todos aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen, de manera exclusiva, su actividad agrícola, tengan como cultivo la vid y se hayan visto afectados por los fenómenos meteorológicos de referencia, con pérdidas en la producción en un porcentaje igual o superior al 30 por ciento.

ORDEN FORAL 869/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 21 de diciembre, por la que se aprueban los signos, índices o módulos, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicables a partir de 1 de enero de 2013 (BOTH A 28/12/12 y 01/02/13).

Se establecen las cuantías, instrucciones y demás aspectos que regirán la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con efectos a partir de 1 de enero de 2013.

ORDEN FORAL 863/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 de diciembre, de aprobación del modelo 043E de autoliquidación del Tributo sobre el Juego Bingo electrónico y se regula el procedimiento para su presentación (BOTH A 28/12/12).

Se aprueba el modelo 043E de Tributo sobre el Juego. Bingo electrónico, y la regulación del procedimiento y las condiciones para su presentación.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 14/2012, del Consejo de Diputados de 28 de diciembre, de regulación del régimen fiscal aplicable a determinadas ganancias derivadas del juego (BOTH A 31/12/12).

Introducir, a partir del 1 de enero de 2013 un gravamen especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes a los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo, que hasta ahora estaban exentos.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 15/2012, del Consejo de Diputados de 28 de diciembre de Actualización de Balances (BOTH A 31/12/12).

Se establece un procedimiento de actualización de balances para eliminar los efectos de la infla-

ción del valor contable de los activos a los que se aplica, permitiendo con ello que los balances reflejen más adecuadamente la valoración de los activos de las empresas.

ORDEN FORAL 870/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 21 de diciembre, de modificación de la Orden Foral 59/2006, de 8 de febrero, por la que se aprueba el modelo 184 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Entidades en Régimen de atribución de rentas, declaración informativa anual, así como los diseños físicos y lógicos de los soportes directamente legibles por ordenador y de la Orden Foral 133/2005, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 9 de marzo, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de sus hojas interiores por soporte directamente legible por ordenador. (BOTH A 31/12/12).

Se modifica el plazo de presentación de la Declaración informativa, modelo 184 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se realizan modificaciones técnicas en el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios.

RESOLUCIÓN 2860/2012, del Director de Hacienda, de 20 de diciembre de aprobación de las condiciones técnicas y diseño de los soportes directamente legibles por ordenador válidos para sustituir los modelos en papel correspondientes a las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos 390 y 391. (BOTH A 16/01/13).

Se aprueban las condiciones técnicas y diseño de los soportes directamente legibles por ordenador válidos para sustituir los modelos en papel correspondientes a las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos 390 y 391 correspondientes al ejercicio 2012.

DECRETO FORAL 79/2012, del Consejo de Diputados de 28 de diciembre, que regula para el año 2013 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A 18/01/13).

Se adaptan para el año 2013 los módulos a los nuevos tipos impositivos del Impuesto en vigor desde el 1 de septiembre de 2012, teniendo en cuenta que tales tipos resultarán de aplicación durante la totalidad del ejercicio 2013.

ORDEN FORAL 2/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 11 de enero, por la que se aprueban los nuevos modelos 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, artículo 21.4º Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujetos pasivos ocasionales, 309 Autoliquidación no periódica y 322 Grupo de entidades. Modelo individual (BOTH A 25/01/13).

Se modifican los modelos de referencia para recoger únicamente los tipos vigentes.

NORMA FORAL 4/2013, de 28 de enero, de modificación de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava (BOTH A 06/02/13).

Se modifica un supuesto de cesión de datos tributarios.

NORMA FORAL 5/2013, de 28 de enero, de regulación de la tributación de la modalidad del juego del bingo electrónico (BOTH A 06/02/13).

Contemplar en la normativa tributaria las especificidades del bingo electrónico, en fundamentalmente formas de cálculo de las bases imponibles y aplicación de los tipos impositivos.

DECRETO FORAL 4/2013, del Consejo de Diputados de 5 de febrero, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones e

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOTHA 13/02/13).

Se establecen los precios medios de vehículos y embarcaciones a efectos de los citados impuestos.

ORDEN FORAL 74/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 11 de febrero, de aprobación del Modelo 581 - Impuesto sobre Hidrocarburos. Autoliquidación y del Modelo 582 - Impuesto sobre Hidrocarburos. Autoliquidación y modificación de la Orden Foral 205/2012, de 15 de marzo, y de la Orden Foral 1487/1998, de 27 de noviembre, de Impuestos Especiales de Fabricación (BOTHA 20/02/13).

Debido a la nueva estructura impositiva del Impuesto sobre Hidrocarburos y la introducción de la figura del reexpedidor, se sustituye el Modelo 564 - Impuesto sobre Hidrocarburos. Autoliquidación, por el Modelo 581 - Impuesto sobre Hidrocarburos. Autoliquidación, y se crea el nuevo modelo 582, a efectos de su utilización por quienes tengan la condición de reexpedidores. Además se adapta el Modelo 590 - Impuestos Especiales de Fabricación. Solicitud de devolución por exportación o expedición, a la nueva configuración del Impuesto sobre Hidrocarburos y se actualizan diversos epígrafes de productos objeto de impuestos especiales.

DECRETO FORAL 9/2013, del Consejo de Diputados de 26 de febrero, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2013. BOTHA N° 28 de 06/03/2013 (IRPF, IS, IRNR).

Sumario: La Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo establece el marco normativo sobre la participación del sector privado en la financiación de actividades o programas prioritarias de mecenazgo.

En concreto, el apartado 1 del artículo 29 de la citada Norma Foral señala que la Diputación Foral de Álava establecerá, para cada ejercicio, una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de

interés general a que se refiere dicha Norma Foral. Dicho precepto determina la necesidad de aprobar este Decreto Foral.

En base a este artículo, las cantidades destinadas a actividades o programas prioritarios de mecenazgo disfrutan de un régimen especial. Estas cantidades aportadas deben ser puras y simples y, en consecuencia, exentas de toda contraprestación. Este régimen especial se puede resumir de la siguiente forma:

- a) Las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios tendrán la consideración de gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando se opere mediante establecimiento permanente y, en el caso de empresarios y profesionales en el régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota líquida resultante de minorar la íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso las bonificaciones, el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluso en virtud de contratos de patrocinio publicitario.
- c) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas en régimen de estimación directa, podrán deducir de la cuota íntegra el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluyéndose las cantidades satisfechas en virtud de contratos de patrocinio publicitario.
- d) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no citados

anteriormente podrán deducir de la cuota íntegra el 30 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios.

Por tanto, el presente Decreto Foral tiene por objeto determinar para el ejercicio 2013 qué actividades o programas se declaran prioritarias, a los efectos del artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, reguladora del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

DECRETO FORAL 11/2013, del Consejo de Diputados de 12 de marzo, que modifica los Reglamentos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOTHA N° 34 de 20/03/2013 (IRPF, IS).

Sumario: El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 14/2012, de 28 de diciembre, por el que se regula el régimen fiscal aplicable a determinadas ganancias derivadas del juego, convalidado por la Norma Foral 1/2013, de 21 de enero, modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones relacionadas con los premios.

El presente Decreto Foral tiene por objeto la modificación de los Reglamentos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobados por Decretos Forales 60/2002, de 10 de diciembre y 76/2007, de 11 de diciembre, respectivamente, en línea con la modificación establecida en el citado Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 14/2012, de 28 de diciembre.

Las modificaciones, que afectan a los dos Reglamentos, tienen por objeto adaptar los mismos al nuevo régimen fiscal aplicable a los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo. En concreto, se introducen modificaciones relativas a los porcentajes de retención o ingreso a cuenta.

NORMA FORAL 7/2013, de 11 de marzo, que 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. BOTHA N° 34 de 20/03/2013 (IS, ITPYAJD, IIVTNU).

Sumario: La presente Norma Foral tiene por objeto la modificación de la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava, fundamentalmente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de forma que se garantice la neutralidad fiscal si se opera dentro del ámbito de dicha normativa. Asimismo, se regula el régimen fiscal de los Fondos de Activos Bancarios y de sus partícipes, a que se refiere la Disposición Adicional Décima de la citada Ley 9/2012, de 14 de noviembre.

La urgencia de la adopción de esta disposición deriva del plazo temporal limitado al 31 de diciembre de 2012 para efectuar la aportación de los activos adjudicados o recibidos en pago de deudas relacionadas con la promoción inmobiliaria, por lo que fuera de dicha fecha, fijada por imperativo legal de carácter financiero, no se pueden realizar estas operaciones.

No obstante, y tras su tramitación como proyecto de norma foral, se introduce la necesaria, razonable y comprensible limitación temporal de la aplicación y alcance de los efectos de las exenciones de esta modificación tributaria. Acotación temporal para garantizar que la neutralidad fiscal no supere el año 2018 y no produzca unos efectos perniciosos para la maltrecha recaudación fiscal en Álava. Decisión que se sustenta en que la previsión temporal, -se contempla hasta quince años-, determinada en el artículo 16.3 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las Sociedades de Gestión de Activos de la Reestructuración Bancaria (SAREB), -desarrollo reglamentario de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito constituye un período a todas

luces excesivo y que afectará de manera notable a las arcas públicas. Esta limitación temporal intenta responder también al propio espíritu de la Ley 9/2012 que en su preámbulo recoge el compromiso de "que el coste, -de este régimen fiscal-, a asumir por los contribuyentes sea el menor posible". Por último, y de manera novedosa, y con el objetivo de dar la debida respuesta institucional a la petición de transparencia en las decisiones públicas, y más en aquellas relacionadas con la normativa tributaria, se articula un procedimiento de información para saber los efectos en la recaudación foral de esta modificación tributaria.

NORMA FORAL 8/2013, de 11 de marzo, de modificación del plazo de prescripción. BOTHA N° 34 de 20/03/2013 (ISD).

Sumario: El objeto es elevar de cuatro a cinco años el plazo de prescripción tanto del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, como del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, como del derecho a solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. Igualmente se eleva de cuatro a cinco años el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias.

NORMA FORAL 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio. BOTHA N° 34 de 20/03/2013 (IP).

Sumario: El Impuesto sobre el Patrimonio que se propone contiene importantes modificaciones. Así, y entre otras novedades, se articula una nueva regulación de la exención de bienes afectos y determinadas participaciones en entidades dedicadas a la realización de actividades económicas, se establecen unas mismas reglas de determinación de la base imponible del Impuesto aplicables a los bienes inmuebles y se realiza una nueva regulación del ajuste de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

NORMA FORAL 12/2013, de 18 de marzo, de actualización de balances. BOTHA N° 38 de 03/04/2013 (IS, IRPF).

Sumario: Las Juntas Generales de Álava en su Sesión Plenaria celebrada el día 18 de marzo de 2013, han aprobado la siguiente Norma Foral: Norma Foral 12/2013, de 18 de marzo, de actualización de balances En el Impuesto sobre Sociedades la base imponible se determina mediante la corrección del resultado contable, determinado conforme a las normas mercantiles establecidas en el Código de Comercio, en el Plan General de Contabilidad y en las disposiciones que los desarrollan, por aplicación de los preceptos establecidos en la propia Norma Foral del Impuesto. Por lo tanto, el valor de los elementos patrimoniales se determina conforme a las normas contables, con carácter general, y en consecuencia, en la mayoría de los supuestos se caracteriza por basarse en el precio de adquisición o en el coste de producción, sin que sea objeto de modificación por el transcurso del tiempo para adaptarlo a la evolución de la inflación. Esto hace que los bienes se encuentren valorados por su coste histórico y que en las transmisiones de los mismos, la renta contable que se ponga de manifiesto esté determinada en términos nominales y no reales, sin tener en cuenta el efecto que la inflación ha producido sobre la misma, por lo que la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece un mecanismo de corrección de la depreciación monetaria con la finalidad de no gravar rentas nominales y tener en cuenta la pérdida del valor del dinero como consecuencia de la inflación. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se pueden establecer consideraciones similares para los supuestos de contribuyentes que realicen actividades económicas y determinen su rendimiento neto mediante la aplicación de la modalidad normal del método de estimación directa. Periódicamente, las Instituciones competentes suelen aprobar normas que permiten una actualización del valor de determinados activos registrados en los balances de las entidades y personas físicas mencionadas, de tal manera que puede eliminarse el efecto de la inflación y reconocerse un valor contable y fiscal superior al de adquisición mediante la aplicación

de las reglas que se establecen en las citadas normas. a última vez que se autorizó un procedimiento de actualización de balances en el Sistema Tributario del Territorio Histórico de Álava fue a través de la Norma Foral 4/1997, de 7 de febrero, de Actualización de Balances. Habiendo transcurrido bastantes años desde entonces, y teniendo presente que en la actual coyuntura económica el robustecimiento de los balances de las empresas es un elemento esencial a los efectos de poder acceder en mejores condiciones a los mercados financieros, se considera procedente acometer un nuevo procedimiento de actualización de balances para eliminar los efectos de la inflación del valor contable de los activos a los que se aplica, permitiendo con ello que los balances reflejen más adecuadamente la valoración de los activos de las empresas.

Por los efectos positivos que puede generar en el ámbito empresarial, al favorecer tanto la financiación interna como el mejor acceso al mercado de capitales, se establece por medio de la presente Norma Foral la opción, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español a través de un establecimiento permanente, de realizar una actualización de balances.

NORMA FORAL 11/2013, de 18 de marzo, que regula el régimen fiscal aplicable a determinadas ganancias derivadas del juego. BOTHA N° 38 de 03/04/2013 (IRPF, IRNR, IS).

Sumario: Desde del 1 de enero de 2013 la normativa estatal, a través de un gravamen especial, sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo, que hasta ahora estaban exentos.

Dicho gravamen especial se devengará en el momento en el que se abone o satisfaga el pre-

mio, debiendo practicarse por el pagador del mismo, una retención o ingreso a cuenta del 20 por ciento que tendrá carácter liberatorio y eximirá al contribuyente de la obligación de presentar autoliquidación. La presente Norma Foral, modifica por un lado, la Norma Foral, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, para establecer, con carácter de urgencia a los efectos de que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2013, el régimen fiscal aplicable a los premios de determinada loterías y apuestas y, por otro, adapta la normativa tributaria de Álava en materia de no residentes a la normativa de régimen común.

ORDEN FORAL 194/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 26 de marzo, de aprobación de las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2012. BOTHA N° 39 de 05/04/2013 (IRPF, IP).

Sumario: El artículo 104.7 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala que "los modelos de autoliquidación, así como la utilización de modalidades simplificadas o especiales de autoliquidación, se aprobarán por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las autoliquidaciones por medios telemáticos".

Por otra parte, el apartado Uno del artículo 35 de la Norma Foral 19/2011, de 22 de diciembre, del Impuesto sobre Patrimonio, establece que los sujetos pasivos están obligados a presentar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Próximamente va a iniciarse el plazo para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Im-

puesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2012.

Por este motivo se hace necesario regular, entre otras cuestiones, las modalidades de declaración, el plazo y lugares en que podrán presentarse las declaraciones, así como aprobar los modelos de impresos correspondientes.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2013, del Consejo de Diputados de 19 de marzo, que adapta a la normativa tributaria alavesa diversas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales. BOTHA N° 41 de 10/04/2013 (IRNR, IIEE, IVA).

Sumario: La aprobación y publicación de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica y de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, ha supuesto la introducción de modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales.

En relación al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, modifica la configuración del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes dejando sujetas a dicho gravamen exclusivamente las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal.

Por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, introduce, en primer lugar, una modificación por la

que se establece expresamente que constituye entrega de bienes la adjudicación de los inmuebles promovidos por comunidades de bienes a sus comuneros, en proporción a su participación. Además, en el ámbito de la base imponible, se dispone que, en operaciones a plazos, bastará instar el cobro de uno de los plazos para modificar aquélla; asimismo, se introducen modificaciones técnicas con una finalidad aclaratoria en los supuestos de rectificación de facturas a destinatarios que no actúen como empresarios y profesionales, con el objetivo de que, en caso de pago posterior total o parcial de la contraprestación por el destinatario, éste no resulte deudor frente a la Hacienda por el importe de la cuota del Impuesto que se entienda incluida en el pago realizado. Por su parte, la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, introduce modificaciones de carácter técnico, básicamente como consecuencia de la necesaria adaptación del ordenamiento interno a la normativa y jurisprudencia comunitaria.

Finalmente y en el ámbito de los Impuestos Especiales, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, introduce un tipo positivo al gas natural utilizado como carburante en motores estacionarios, así como al gas natural destinado a usos distintos a los de carburante, establece una imposición reducida al gas natural para usos profesionales siempre que no se utilice en procesos de generación y cogeneración eléctrica. Por otra parte, revisa el tratamiento fiscal aplicable a los diferentes productos energéticos utilizados para la producción de electricidad. En las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles, se suprimen determinadas exenciones, se eleva el tipo de gravamen sobre el carbón y se crean tipos específicos que gravan los fuelóleos y los gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de electricidad y calor útil.

Asimismo, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, incre-

menta el impuesto mínimo que recae sobre los cigarrillos. Igualmente, se actualiza el mínimo previsto para cigarrillos y cigarrillos y la picadura para liar.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en los artículos 21, 26 y 33 la concertación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, (a excepción de los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero), del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales, disponiendo que, salvo determinadas excepciones, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava las modificaciones incluidas en las referidas disposiciones generales.

NORMA FORAL 13/2013, de 15 de abril, de medidas tributarias para el año 2013. BOTHA nº 48 de 26/04/2013 (IRPF, IS, ITPYAJD, ISD, IAE, ICIO, T Y PP).

Sumario: La presente Norma Foral introduce modificaciones en diversos Impuestos del sistema tributario del Territorio Histórico de Álava.

En la Norma Foral General Tributaria de Álava se introducen, como modificaciones más importantes, las siguientes:

a) Recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Tiene la consideración de requerimiento previo no solo la publicación en el BOTHA sino también en la sede electrónica de la citación al obligado tributario para ser notificado por comparecencia.

b) Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria. Es posible la cesión para la colaboración no solo con las Administraciones Públicas sino también con las demás entidades que integran el sector público. Asimismo, se regula la posibilidad de cesión de datos tributarios

a la Cámara de Comercio e Industria de Álava y al Consejo Superior de Cámaras.

c) Principio de no concurrencia de sanciones tributarias. Si la Administración Tributaria estima que el obligado tributario, antes de que se haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria, esta regularización le exoneraría de responsabilidad penal.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se introducen, como modificaciones más importantes, las siguientes:

a) Quedan exentas exclusivamente las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o Entidades Locales.

b) Se considera ganancia exenta la transmisión de la vivienda habitual debido a un procedimiento judicial instado por una entidad financiera, si dicha vivienda es la única del contribuyente.

c) Se añade la referencia a los seguros colectivos de dependencia, siendo el tomador la empresa y el beneficiario el trabajador, lo que supone incluirlo entre los sistemas de previsión social que generan reducción de la base imponible.

d) El límite conjunto de 12.000 euros anuales correspondiente a las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social podrá verse incrementado hasta los 18.500 euros anuales para socios, participes, mutualistas o asegurados de sesenta y cinco o más años.

e) Cuando en el periodo impositivo concurren aportaciones y contribuciones empresariales, se aplicará en primer lugar la reducción correspondiente a las contribuciones y a continuación la correspondiente a las aportaciones.

f) Actualización de los importes de la reducción por tributación conjunta, así como de las deducciones personales y familiares.

g) Deflactación de la tarifa del Impuesto.

h) Se especifica el cálculo del tipo medio de gravamen del ahorro.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades se actualizan los coeficientes de corrección monetaria y se actualiza la remisión normativa que se contiene en el artículo 33.7.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se amplía hasta el 31 de diciembre de 2013 el plazo para poder cumplir el requisito 1 de la letra c) del apartado Uno del artículo 43. Asimismo, se declaran exentas las escrituras de formalización de novaciones de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 6/2012.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se procede a eliminar la actual reducción del 90 por ciento de la base imponible en las adquisiciones por herencia o legado de cualquier tipo de endeudamiento emitido por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales o las Entidades Locales Territoriales de los tres Territorios Históricos.

En materia de Haciendas Locales se modifica su Norma Foral reguladora a fin de habilitar a los Ayuntamientos para que puedan ampliar el ámbito de aplicación de las tasas no solo al otorgamiento de licencias sino también a las actividades de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa.

También, se contempla la posibilidad de que puedan establecer tasas por la instrucción y tramitación de los expedientes matrimoniales en la forma civil y por la celebración de los mismos. Y, finalmente, se da nueva redacción al artículo 25 indicando que no resultará preciso acompañar el informe técnico-económico cuando se trate de la adopción de acuerdos motivados por la revalorizaciones o actualizaciones de carácter general ni en los supuestos de disminución del importe de la tasa, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicio correspondiente.

A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas se modifica el Epígrafe 982.5 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto y se añaden dos nuevos Epígrafes al Grupo 655 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto.

En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras se amplía el hecho imponible del mismo a cualquier construcción, instalación u obra no solo para la que se exija licencia sino también para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, se amplía, asimismo, la condición de sujetos pasivos sustitutos también a quienes presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas y se contempla también la práctica de liquidación provisional en los supuestos en que se presente declaración responsable o comunicación previa.

Por lo que se refiere a la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, se modifican determinadas remisiones normativas y se añade una Disposición Adicional Decimoséptima relativa al régimen de mecenazgo prioritario del Programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público "Vitoria-Gasteiz Capital Verde Europea 2012".

NORMA FORAL 14/2013, de 15 de abril, de modificación de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, para derogar el régimen fiscal especial de las Sociedades de Promoción de Empresas. BOTHA nº 48 de 26/04/2013 (IS).

Sumario: Las Juntas Generales de Álava en su Sesión Plenaria celebrada el día 15 de abril de 2013, han aprobado la siguiente Norma Foral:

Norma Foral 14/2013, de 15 de abril, de modificación de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, para derogar el régimen fiscal especial de las Sociedades de Promoción de Empresas.

Artículo Único. Derogación del Régimen de Sociedades de Promoción de Empresas.

Se deroga el artículo 60 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

NORMA FORAL 16/2013, de 22 de abril, de medidas complementarias a la prórroga presupuestaria para 2013. BOTHA nº 48 de 26/04/2013 (PR).

Sumario: La Diputación Foral de Álava pretende llevar a cabo una serie de actuaciones no incluidas en la prórroga de los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Álava del ejercicio 2012 para el 2013, cuya finalidad es la atención a necesidades cuya no realización acarrearía consecuencias negativas, así como complementar la financiación de otras actuaciones que, estando incluidas en dicha prórroga, presentan necesidades superiores a las que se pueden atender con la cuantía de los correspondientes créditos prorrogados. En la actual situación de prórroga, la dotación de fondos a las partidas relacionadas con tales actuaciones requiere la aprobación de créditos adicionales, cuya solicitud debe ser tramitada a las Juntas Generales de Álava, según establece el artículo 67 de la Norma Foral 53/1992, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava:

"I. Cuando haya de realizarse con cargo al Presupuesto algún gasto que no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente y no existe crédito para ello, o éste sea insuficiente, una vez agotadas las posibles autorizaciones en la presente Norma Foral, la Diputación Foral, previo informe del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, y mediante acuerdo del Consejo de Diputados, elevará a las Juntas Generales, para su aprobación, un proyecto de norma foral de creación de crédito adicional. Al proyecto de norma acompañará una Memoria Económica que contendrá información detallada de la fuente de financiación que se propone, su situación presupuestaria, su saldo contable y la relación de cuantas disposiciones con cargo a la misma se hayan efectuado con anterioridad".

Las actuaciones que se precisa financiar son las siguientes:

..//..

II. La Disposición Adicional 2ª tiene por objeto establecer un régimen específico para las operaciones de endeudamiento de las Entidades Locales alavesas durante el ejercicio 2013, toda vez que las previsiones recogidas en la Norma Foral 17/2011, de 20 de diciembre, de Ejecución Presupuestaria del Territorio Histórico de Álava para el ejercicio 2012, no resultan prorrogables al estar circunscritas al ejercicio señalado.

III. La Disposición Adicional 3ª actualiza las cuantías de las tasas al coeficiente 1,040 excepto las tasas cuyo importe esté previsto en la regulación específica prevista en la misma.

La Disposición Adicional 4ª modifica algunos artículos de la normativa reguladora de la Tasa por expedición de impresos o documentos relacionados con el cumplimiento de obligaciones de índole tributaria.

Finalmente, la Disposición Adicional 5ª da nueva redacción a la Tasa por prestación del Servicio de Prevención y Extinción de Incendios y Salvamento, creada por la Disposición Adicional octava de la Norma Foral 14/2010, de 16 de diciembre

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/12/2012 AL 30/04/2013.

DECRETO FORAL NORMATIVO 6/2012, de 4 de diciembre, 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 (BOB 10/12/2012).

El artículo 21 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, que queden exentas de tributar como tales en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tributarán, en ciertos supuestos y con ciertos requisitos, por esta última modalidad, como transmisiones onerosas de bienes inmuebles.

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, ha modificado el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, que contiene el tratamiento tributario de esta materia aplicable en territorio común, con el fin de reforzar su eficacia como medida antielusión fiscal en las posibles transmisiones de valores que solo sean una cobertura de una transmisión de inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias.

Con idéntica finalidad, el presente Decreto Foral Normativo modifica la regulación vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia y establece en un único instrumento normativo el tratamiento aplicable a dichas transmisiones en el Impuesto sobre el Valor Añadido o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declarando, con carácter general, la exención de gravamen en ambos impuestos y exceptuando de la misma a aquellos negocios jurídicos que tra-

ten de eludir su pago de dichos impuestos por la transmisión de los inmuebles de las entidades a los que representan los valores transmitidos.

Para ello, se simplifica y objetiva su régimen, reforzando su virtualidad para la lucha contra el fraude, estableciéndose en ciertos supuestos una presunción iuris tantum que deberá, en su caso, ser enervada por el interesado si no quiere que le sea aplicada la medida antielusión. Además, se excluye del posible gravamen a las adquisiciones de valores en los mercados primarios, que no estarán sujetas a este precepto.

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. Al mismo tiempo, el artículo 30 del Concierto dispone que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro.

Por este motivo, el presente Decreto Foral Normativo tiene una doble naturaleza ya que, por una parte, en el Impuesto sobre el Valor Añadido se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a lo establecido por el Estado en la Ley 7/2012, de 20 de octubre, y por otra, en lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se aprueba una modificación normativa de carácter urgente para dotar de la necesaria seguridad jurídica al sistema tributario.

DECRETO FORAL NORMATIVO 7/2012, de 4 de diciembre, 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 (BOB 10/12/2012).

La Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del

sector financiero, con el fin de aislar y dar salida en el mercado a los activos cuya integración en el balance de las entidades está lastrando la recuperación del crédito, prevé la constitución de sociedades de capital a las que las entidades de crédito deberán aportar todos los inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas relacionadas con el suelo para la promoción inmobiliaria y con las construcciones o promociones inmobiliarias. Para la consecución de dicho fin, la Ley 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.

Por otro lado, la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, regula los procesos de reestructuración y resolución ordenada de las entidades de crédito, siendo en ambos procesos, el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB) el que asume la responsabilidad de determinar los instrumentos idóneos para llevarlos a cabo. Así, el proceso de resolución se aplicará a entidades que no son viables, mientras que el proceso de reestructuración se aplicará a entidades que requieren apoyo financiero público para garantizar su viabilidad, pero que cuentan con la capacidad para devolver tal apoyo financiero en los plazos previstos. Se incluye en la Ley el tratamiento fiscal del FROB y de los Fondos de activos Bancarios.

El presente Decreto Foral Normativo de urgencia tiene por objeto la modificación de la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, fundamentalmente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de forma que se garantice la neutralidad fiscal si se opera dentro de nuestro ámbito. Asimismo, se regula el régimen fiscal de los Fondos de Activos Bancarios y de sus partícipes, a que se refiere la Disposición adicional décima de la citada Ley 9/2012, de 14 de noviembre.

La urgencia de la adopción de esta disposición deriva del plazo temporal limitado al 31 de di-

ciembre de 2012 para efectuar la aportación de los activos adjudicados o recibidos en pago de deudas relacionadas con la promoción inmobiliaria, por lo que fuera de dicha fecha, fijada por imperativo legal de carácter financiero, no se puede realizar estas operaciones.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 162/2012, de 4 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2013 (BOB 11/12/2012).

Desde el ejercicio 1998, la Diputación Foral de Bizkaia ha estimulado, a través de los incentivos fiscales contemplados en la normativa tributaria, la participación del sector privado en la financiación de eventos culturales de especial trascendencia desarrollados en el Territorio Histórico de Bizkaia referidos al patrimonio cultural, actividades deportivas, de tiempo libre, manifestaciones artístico-culturales y promoción de actividades de fomento del uso del euskera, dentro del ámbito de actuación del Departamento Foral de Cultura.

El artículo 29 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala en su apartado 1 que será la Diputación Foral de Bizkaia la que podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades declaradas prioritarias, así como los criterios y condiciones que dichas actividades deben cumplir.

Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2013.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 163/2012, de 4 de diciembre, 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 (BOB 11/12/2012).

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones

onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2013, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, el apartado 9 del artículo 15 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material, intangible o inversiones inmobiliarias, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas. La primera de éstas establece que se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2013.

DECRETO FORAL NORMATIVO 8/2012, de 11 de diciembre, por el que se modifica la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOB 18/12/2012).

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.

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, ha introducido una serie de novedades en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido con el fin de evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas de inmuebles y en situaciones en las que se ha producido una declaración de concurso.

DECRETO FORAL NORMATIVO 9/2012, de 11 de diciembre, por el que se actualizan los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para el ejercicio 2013 (BOB 18/12/2012).

El artículo 20 de la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, establece que el Impuesto se devenga el primer día del período impositivo.

Esta circunstancia hace imprescindible que a 1 de enero de 2013 se haya aprobado la actualización de los valores catastrales que van a operar en dicho año. De esta forma, se evitarán importantes perjuicios en los Ayuntamientos del Territorio Histórico de Bizkaia que, de no aprobarse la medida, podrían ver mermada su recaudación del ejercicio 2013, y por lo tanto, no podrían prestar adecuadamente los servicios que los ciudadanos demandan.

El presente Decreto Foral Normativo de urgencia fiscal tiene por objeto la actualización de los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que se incrementan en el 2 por 100 para el año 2013.

DECRETO FORAL DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA 170/2012, de 11 de diciembre, 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 ca-

rácter transitorio las condiciones para la exoneración de garantías en los aplazamientos de deudas (BOB 18/12/2012).

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

Con posterioridad y ante la prolongación de la situación de crisis económica y financiera, se ha venido prorrogando la medida mediante sucesivos Decretos Forales, ampliando así el plazo de vigencia hasta el 31 de diciembre de 2012.

La continuidad de la situación de crisis aconseja prorrogar, una vez más, la medida adoptada en el Decreto Foral 143/2009, y ampliar el plazo hasta el 31 de diciembre de 2013.

DECRETO FORAL DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA 171/2012, de 11 de diciembre, por el que se modifican las Normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOB 18/12/2012).

El Impuesto sobre Actividades Económicas está regulado en el Decreto Foral Normativo 2/1992, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, de 30 de junio. En desarrollo del citado Decreto Foral Normativo y para su correcta aplicación se aprobó el Decreto Foral 120/2010, de 16 de noviembre, por el que se dictan las normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Al objeto de realizar la necesaria coordinación entre la declaración de alta en la Matricula y los datos que dispone la Administración para la aplicación del volumen de operaciones que determina la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas se hace preciso modificar las normas de gestión del impuesto, modificación que, por otra parte, simplificará el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

DECRETO FORAL NORMATIVO 11/2012, de 18 de diciembre, de actualización de balances (BOB 28-12-2012).

En el Impuesto sobre Sociedades la base imponible se determina mediante la corrección del resultado contable, calculado conforme a las normas mercantiles establecidas en el Código de Comercio, en el Plan General de Contabilidad y en las disposiciones que los desarrollan, por aplicación de los preceptos establecidos en la propia Norma Foral del impuesto.

El valor de los elementos patrimoniales, por tanto, es el que se determina conforme a las normas contables, con carácter general, y en consecuencia, en la mayoría de los supuestos se caracteriza por basarse en el precio de adquisición o en el coste de producción, sin que sea objeto de modificación por el transcurso del tiempo para adaptarlo a la evolución de la inflación.

Esto hace que los bienes se encuentren valorados por su coste histórico y que en las transmisiones de los mismos, la renta contable que se ponga de manifiesto esté determinada en términos nominales y no reales, sin tener en cuenta el efecto que la inflación ha producido sobre la misma, por lo que la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece un mecanismo de corrección de la depreciación monetaria con la finalidad de no gravar rentas nominales y tener en cuenta la pérdida del valor del dinero como consecuencia de la inflación.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podemos establecer consideraciones similares para los supuestos de contribuyentes que realicen actividades económicas y que determinen su rendimiento neto mediante la aplicación de la modalidad normal del método de estimación directa.

Periódicamente, las Administraciones tributarias competentes suelen aprobar normas que permiten una actualización del valor de determinados activos registrados en los balances de las entidades y personas físicas mencionadas, de tal manera que puede eliminarse el efecto de la

inflación y reconocerse un valor contable y fiscal superior al de adquisición mediante la aplicación de las reglas que se establecen en las citadas normas.

La última vez que se autorizó un procedimiento de actualización de balances en el Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia fue en el año 1996, en concreto, mediante la aplicación de lo previsto en la Norma Foral 6/1996, de 21 de noviembre, de Actualización de Balances.

Habiendo transcurrido más de dieciséis años desde entonces, y teniendo presente que en la actual coyuntura económica el robustecimiento de los balances de las empresas es un elemento esencial a los efectos de poder acceder en mejores condiciones a los mercados financieros, la Diputación Foral de Bizkaia entiende procedente acometer un nuevo procedimiento de actualización de balances para eliminar los efectos de la inflación del valor contable de los activos a los que se aplica, permitiendo con ello que los balances reflejen más adecuadamente la valoración de los activos de las empresas.

Por los efectos positivos que puede generar en el ámbito empresarial, al favorecer tanto la financiación interna como el mejor acceso al mercado de capitales, se establece por medio del presente Decreto Foral Normativo la opción, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español a través de un establecimiento permanente, de realizar una actualización de balances.

La necesaria adopción de esta disposición antes de que se devengue el Impuesto sobre Sociedades de las entidades cuyo ejercicio social coincida con el año natural o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al ejercicio 2012, y la imposibilidad de tramitar mediante el procedimiento normativo ordinario ante las Juntas Generales de Bizkaia una disposición de esta naturaleza con anterioridad a fin de ejer-

cicio, obligan a utilizar la vía establecida por la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia para la adopción de disposiciones urgentes.

DECRETO FORAL NORMATIVO 10/2012, de 18 de diciembre, por el que se regula el régimen fiscal aplicable a determinadas ganancias derivadas del juego (BOB 31/12/2012).

A partir del 1 de enero de 2013 la normativa estatal sujeta, a través de un gravamen especial, los premios de las loterías del Estado, Comunidades Autónomas, Organización Nacional de Ciegos Españoles, Cruz Roja Española y entidades análogas de carácter europeo, que hasta ahora estaban exentos, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Dicho gravamen especial se devengará en el momento en el que se abone o satisfaga el premio, debiendo practicarse por el pagador del mismo, que habitualmente es la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, una retención o ingreso a cuenta del 20 por 100 que tendrá carácter liberatorio y eximirá al contribuyente de la obligación de presentar autoliquidación.

El presente Decreto Foral Normativo tiene una doble naturaleza, por un lado, modifica la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, para establecer con carácter de urgencia, a los efectos de que entre en vigor el 1 de enero de 2013, el régimen fiscal aplicable y, por otro, adapta la normativa tributaria de Bizkaia en materia de no residentes a la normativa estatal.

DECRETO FORAL DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA 181/2012, de 18 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo (BOB 31/12/2012).

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.

El presente Decreto Foral tiene por objeto aprobar una nueva tabla de retenciones ante el inminente inicio de un nuevo ejercicio de fiscal.

ORDEN FORAL 3194/2012, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática (BOB 08/01/2013).

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.

Las razones de aprobar un nuevo modelo están justificadas porque en el impreso actual figuran tanto los tipos impositivos actuales del Impuesto como los anteriores, debiendo desaparecer estos últimos al haber perdido vigencia. Además, se ha incluido también en este modelo una casilla que permite presentar dos autoliquidaciones para un mismo período, ya que en situaciones concursales se deben presentar por separado una autoliquidación referida a las operaciones previas a la declaración de concurso y otra autoliquidación con las operaciones posteriores a la misma.

ORDEN FORAL 3211/2012, de 26 de diciembre, por la que se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben presentar una comunicación en relación con el volumen de operaciones y se

aprueba el modelo de dicha comunicación (BOB 08/01/2013).

El artículo 5 del Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobado por el Decreto Foral Normativo 2/1992, de 17 de marzo, exime del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones sea inferior a 2.000.000 de euros.

Para la aplicación de esta exención, el apartado 4 del citado artículo 5, dispone que el diputado foral de Hacienda y Finanzas establecerá los supuestos en los que se exigirá la presentación de una comunicación dirigida a la Administración tributaria en la que se haga constar que se cumplen los requisitos para gozar de la exención, así como el contenido, plazo y forma de presentación de dicha comunicación.

En la misma línea, el apartado 2 del artículo 13 del Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, dispone que el diputado foral de Hacienda y Finanzas establecerá los supuestos en los que los sujetos pasivos deberán presentar una comunicación del volumen de operaciones, su contenido, plazo y forma de presentación.

En este sentido, se aprobó la Orden Foral 2.724/2010, de 24 de noviembre, por la que se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben presentar una comunicación en relación con el volumen de operaciones y se aprueba el modelo de dicha comunicación. En la misma se establecía un plazo de presentación del 1 de enero al 14 de febrero, salvo para aquéllos sujetos pasivos que vienen ejerciendo su actividad en otro territorio pero la inician en el Territorio Histórico de Bizkaia, en cuyo caso el plazo es de un mes desde la presentación de la declaración de alta.

El citado plazo de presentación se adelanta en la presente Orden Foral al 31 de enero, al objeto dar cumplimiento al artículo 2 del Decreto Foral 120/2010, de 16 de noviembre, por el que se dictan Normas para la gestión del Impuesto sobre

Actividades Económicas, que establece que el Departamento de Hacienda y Finanzas remitirá la Matrícula a los Ayuntamientos antes del 10 de febrero de cada año para su exposición, poniéndose a disposición del público en los respectivos Ayuntamientos durante 15 días naturales, con anterioridad al 1 de marzo.

ORDEN FORAL 3213/2012, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el modelo V-47 de Depósito para actas con compromiso de pago (BOB 08/01/2013).

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, recoge en su artículo 151 que cuando el obligado tributario esté conforme con la regularización propuesta por la inspección de los tributos, incluyendo propuesta de liquidación y propuesta de imposición de sanciones, podrá suscribir acta de conformidad con compromiso de pago, siendo necesario con anterioridad a la firma de la correspondiente acta de inspección formalizar depósito o garantía suficiente, cuyo justificante deberá adjuntarse obligatoriamente al expediente administrativo.

El Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 99/2005, de 21 de junio, modificó el Decreto Foral 53/1994, de 17 de mayo, por el que se regulan las condiciones de admisión, registro y custodia de las fianzas prestadas, ante la Diputación Foral de Bizkaia, introduciendo la necesidad de aportar el modelo V-47 expresamente elaborado al efecto, en los supuestos a los que hace referencia el párrafo anterior.

Mediante Orden Foral 1982/2005, de 27 de julio, se aprobó el modelo V-47 de Depósito para actas con compromiso de pago. El citado Decreto Foral 99/2005 ha sido derogado y sustituido por el Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, por lo que procede adaptar el modelo V-47 aprobado mediante la Orden Foral 1982/2005 al nuevo Reglamento de Inspección.

ORDEN FORAL 3198/2012, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliqui-

dación 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 09/01/2013).

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.

Con objeto de introducir pequeños cambios técnicos en ambos modelos se 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 3196/2012, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática (BOB 10/01/2013).

El artículo 164, apartado uno, número 6.º, de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido, debido a la modificación de los tipos general y reducido del Impuesto. Además, se ha incluido también en este modelo una casilla que permite presentar dos autoliquidaciones para un mismo periodo, ya que en situaciones concursales se deben presentar por separado una autoliquidación referida a las operaciones previas a la declaración de concurso y otra autoliquidación con las operaciones poste-

riores a la misma, ambas del mismo periodo de liquidación.

De conformidad con lo previsto en el artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

ORDEN FORAL 3197/2012, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 310 de autoliquidación trimestral en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOB 10/01/2013).

La Orden Foral 1.624/2010, de 23 de junio, aprobó el modelo 310, que se ha venido utilizando hasta la aprobación de la presente Orden Foral por los sujetos pasivos incluidos en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para la presentación de la autoliquidación trimestral.

Las razones de aprobar un nuevo modelo están justificadas porque en el impreso actual se ha incluido una casilla que permite presentar dos autoliquidaciones para un mismo periodo, ya que en situaciones concursales se deben presentar por separado una autoliquidación referida a las operaciones previas a la declaración de concurso y otra autoliquidación con las operaciones posteriores a la misma, ambas del mismo periodo de liquidación.

ORDEN FORAL 3209/2012, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2013 (BOB 10/01/2013).

El artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen. La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2013 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado.

En el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, la regulación censal establece entre las situaciones tributarias que se recogen en el censo de obligados tributarios, la renuncia o revocación al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que podrán efectuarse hasta el 25 de abril del año natural en que deba surtir efecto.

La presente Orden Foral adapta los módulos a los nuevos tipos impositivos en vigor desde el pasado 1 de septiembre, tipos que serán aplicables durante todo el año 2013.

ORDEN FORAL 3195/2012, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática (BOB 11/01/2013).

El artículo 164, apartado uno, número 6.º, de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual.

De conformidad con lo previsto en el artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 391, autoliquidación final del Impuesto sobre el Valor Añadido, para los sujetos pasivos que tributen exclusivamente en régimen simplificado o, conjuntamente, en el régimen general y en el régimen simplificado.

La principal razón de este cambio en el modelo son los nuevos tipos general y reducido del Impuesto en vigor desde el día 1 de septiembre de 2012 hacen preciso modificar el modelo 391 para contemplar en determinadas actividades la existencia en 2012 de los dos tipos impositivos vigentes durante el ejercicio. Además, se ha incluido también una casilla que permite presentar dos

autoliquidaciones para un mismo periodo, ya que en situaciones concursales se deben presentar por separado una autoliquidación referida a las operaciones previas a la declaración de concurso y otra autoliquidación con las operaciones posteriores a la misma, ambas del mismo periodo de liquidación.

Por último, se recoge en el impreso la posibilidad de renuncia extraordinaria al sistema simplificado para 2012 contemplada en la Orden Foral 2.756/2012, de 5 de noviembre, por la que se modifican los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2012.

ORDEN FORAL 3208/2012, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de actas de inspección tributaria (BOB 11/01/2013).

El apartado 7 del artículo 17 del Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, dispone que las actas de inspección se extenderán en los modelos oficiales aprobados mediante Orden Foral del Diputado de Hacienda y Finanzas.

Mediante Orden Foral 1983/2005, de 27 de julio, se aprobaron los modelos de actas actualmente vigentes.

La aprobación de nuevos modelos oficiales resulta necesaria para adaptarlos a las modificaciones normativas contenidas en el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, así como para recoger las modificaciones derivadas de la experiencia acumulada en estos últimos siete años en la tramitación de las actas de inspección.

ORDEN FORAL 3210/2012, de 26 de diciembre, 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 (BOB 11/01/2013).

El artículo 29 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas, establece que, reglamentariamente, podrá regularse la aplicación a determinados sectores de actividad económica, excluidas las actividades profesionales, de sistemas de estimación objetiva que cuantifiquen el rendimiento utilizando los signos, índices o módulos generales o particulares que para cada sector sean aprobados.

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

Asimismo, el artículo 37.2 del citado Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que la determinación del rendimiento neto en la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos y la aplicación de las instrucciones que, para cada ejercicio, sean aprobados mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En consecuencia, la presente Orden Foral tiene por objeto establecer cuál es el ámbito de aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos para el año 2013 y determinar su cuantificación, habida cuenta que se ha producido un incremento del 1,5 por 100 en la cuantía de dichos módulos y del índice corrector de exceso respecto al ejercicio 2012.

ORDEN FORAL 3212/2012, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOB 11/01/2013).

El artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, establece como uno

de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral del Diputado de Hacienda y Finanzas en la que se recogen los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también de las embarcaciones de recreo.

La Orden Foral 289/1987, de 23 de febrero, aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como del entonces denominado Impuesto General sobre Sucesiones. Dichos precios medios de venta han sido revisados anualmente por sucesivas Ordenes Forales.

Además, la Orden Foral 70/1992, de 21 de enero, estableció por primera vez la posibilidad de utilizar como medio de comprobación los precios medios de venta en la transmisión de embarcaciones usadas, teniendo en cuenta los años de utilización mediante una tabla de porcentajes.

La última de las actualizaciones se ha llevado a cabo mediante la Orden Foral 2.867/2011, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para 2012.

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, como en los últimos años, para adecuar la valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho Impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral se procede a revisar para el año 2013 los mencionados precios medios de venta así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2013, de 22 de enero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOB 28/01/2013).

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.

Las Leyes 17/2012 y 16/2012, ambas de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, y de medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, respectivamente, han introducido una serie de novedades en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deben ser incorporadas a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Las modificaciones incluidas en la Ley de Presupuestos son de carácter técnico, básicamente como consecuencia de la necesaria adaptación del ordenamiento interno a la normativa y jurisprudencia comunitaria.

Los cambios en la Ley de medidas tributarias introducen, en primer lugar, una modificación por la que se establece expresamente que constituye entrega de bienes la adjudicación de los inmuebles promovidos por comunidades de bienes a sus comuneros, en proporción a su participación.

Además, en el ámbito de la base imponible, se dispone que, en operaciones a plazos, bastará instar el cobro de uno de los plazos para modificar aquella; asimismo, se introducen modificaciones técnicas con una finalidad aclaratoria en los supuestos de rectificación de facturas a destinatarios que no actúen como empresarios y profesionales, con el objetivo de que, en caso de pago posterior total o parcial de la contraprestación por el destinatario, este no resulte deudor frente a la Hacienda por el importe de la cuota del impuesto que se entienda incluida en el pago realizado.

Por último, en la Disposición Adicional se modifica el tratamiento fiscal del gravamen especial sobre bienes inmuebles de Entidades no residentes.

DECRETO FORAL DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA 4/2013, de 22 de enero, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOB 29/01/2013).

La normativa del Territorio Histórico de Bizkaia, en lo referente a facturación, está basada actualmente en dos disposiciones generales; el Decreto Foral 57/2004, de 6 de abril, por el que se regulan las obligaciones de facturación, y la Orden Foral 1.868/2009, de 2 de julio, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas contenidas en dicho Decreto Foral.

El Decreto Foral 57/2004 incorporó a nuestro ordenamiento tributario las normas, condiciones y demás régimen jurídico del Impuesto sobre el Valor Añadido en materia de facturación establecidos en la Sexta Directiva, como consecuencia de las modificaciones introducidas en la misma por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre.

Con fecha 13 de julio de 2010, se aprobó la Directiva 2010/45/UE por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo que respecta a las normas de facturación, que debe trasponerse al ordenamiento jurídico de los Estados miembros. Los principales objetivos perseguidos con este cambio son: reducir las cargas administrativas de los sujetos pasivos, garantizar la igualdad de trato entre las facturas en papel y las facturas electrónicas, facilitar las transacciones económicas y contribuir a la seguridad jurídica de los agentes económicos en la aplicación de la normativa reguladora de la materia.

El Reglamento aprobado por medio del presente Decreto Foral no supone una normativa muy diferente a la contenida en la anterior regulación, manteniéndose algunos de los preceptos anteriores con idéntica redacción y modificándose exclusivamente los aspectos necesarios para no

contravenir la nueva normativa europea en materia de facturación.

Con su aprobación se establece un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: la factura completa u ordinaria y la factura simplificada, que viene a sustituir a los denominados tickets; se impulsa decididamente la facturación electrónica y se establece una nueva definición de factura electrónica, como aquella factura que haya sido expedida y recibida en formato electrónico y garantizada mediante los controles de gestión usuales en la propia actividad empresarial o profesional.

Por último, el presente Reglamento modifica el plazo para la expedición de las facturas, cuando el destinatario sea empresario o profesional, que antes era de un mes desde el devengo de la operación y ahora deberán ser emitidas antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el curso del cual se hubiere realizado la operación.

ORDEN FORAL 183/2013, de 25 de enero, por la que se aprueba el modelo 581 de autoliquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos (BOB 01/02/2013).

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

La Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, en su disposición final duodécima, estableció, con efectos desde el 1 de enero de 2013, la integración

del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Así, la nueva estructura impositiva del Impuesto sobre Hidrocarburos obliga a adaptar el modelo de autoliquidación por este impuesto, que del número 564 pasa a ser el número 581. No obstante, la referencia al modelo 564 se mantiene, dada la posibilidad de presentar declaraciones complementarias o rectificativas sobre períodos ya liquidados.

NORMA FORAL 1/2013, de 7 de febrero, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2013 (BOB 11/02/2013).

La presente Norma Foral recoge y regula los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2013.

En el Título I se concreta el ámbito de los Presupuestos, que no se ha modificado en relación al ejercicio anterior.

En el Título II se regulan las Modificaciones Presupuestarias debiendo señalar que se han restringido determinadas transferencias de crédito.

Los Títulos III y IV recogen las normas de gestión presupuestaria y de personal del Sector público foral.

El Título V regula las Operaciones Financieras, estableciendo el límite de endeudamiento de la Diputación Foral y de las Sociedades mercantiles forales.

El Título VI regula la Financiación Municipal.

El Título VII introduce una serie de medidas de carácter tributario que afectan a la regulación de diversos tributos del sistema fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la principal medida que se adopta es la actualización de la tarifa aplicable a la base liquidable general, así como de las cuantías de

diversas deducciones y de la reducción por tributación conjunta, para evitar el incremento de la presión fiscal que supondría mantenerlos constantes a pesar de la elevación de las rentas nominales por efecto de la inflación.

Por lo que se refiere a las tasas y precios públicos, se actualizan al 2 por 100 los tipos de cuantía fija de los citados ingresos de la Diputación foral de Bizkaia, excepto las tasas y precios públicos que se hayan creado o actualizado específicamente por normas dictadas en el año 2012 y aquéllas cuyas especiales características de gestión hacen aconsejable su mantenimiento.

NORMA FORAL 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOB 04/03/2013).

El papel del Impuesto sobre el Patrimonio en los sistemas tributarios a lo largo de su vigencia ha sido cuestionado tanto por razones de equidad como de eficacia. Equidad, por cuanto, al recaer el tributo en el patrimonio acumulado por las personas físicas, se produce una doble imposición en la medida en que la riqueza acumulada ha sido ya objeto de imposición en el momento de su generación. Eficacia, a consecuencia de que la definición de la materia imponible adolecía de grandes deficiencias debido a serios problemas en la delimitación del hecho imponible y su valoración. Estas carencias impidieron que el tributo cumpliera con sus objetivos característicos de contribución a la progresividad del sistema tributario y de instrumento censal y de cierre del sistema tributario al servicio del control de las fuentes de riqueza individual y familiar.

Por ello, la Norma Foral 7/2008, de 10 de diciembre, que aprobó medidas tributarias para 2009, derogó, con efectos a partir del 1 de enero de 2008, la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Desde entonces la situación económica y financiera se ha visto afectada, a nivel mundial, por una crisis sin precedentes que aconsejó, con carácter transitorio para los años 2011 y 2012, restablecer el derogado impuesto a través de la

Norma Foral 4/2011, de 28 de diciembre, con significativas modificaciones en la definición del ámbito subjetivo de aplicación y del nivel de carga impositiva del mismo.

La evolución de la situación económica, en una época en la que la crisis está provocando sacrificios enormes por el lado del gasto público, que son soportados por las clases menos favorecidas de la sociedad, ha planteado la necesidad de mantener el esfuerzo de solidaridad exigido a los contribuyentes que disponen de un patrimonio más elevado, por lo que, ante el fin de la vigencia de la Norma Foral 4/2011, de 28 de diciembre, previsto para el 31 de diciembre de 2012, se hace necesario dictar una nueva Norma Foral que reincorpore el Impuesto sobre el Patrimonio al sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

Sin embargo, el restablecimiento del impuesto, exige corregir las deficiencias técnicas y de equidad que se apreciaban en la regulación anterior, a través de la redefinición de la materia imponible y de las condiciones formales y materiales de su tributación, de manera que contribuya realmente a la justicia, progresividad y equidad del sistema tributario, no penalice la generación de riqueza a través de las actividades productivas, sirviendo con eficacia a la eliminación de la evasión fiscal y a un adecuado control de las bases impositivas, evitando, por otro lado, los riesgos de incurrir en sobreimposiciones proscritas por el ordenamiento jurídico.

Para ello, se articula una nueva regulación de la exención de participaciones en entidades dedicadas a la realización de actividades económicas, se establecen unas mismas reglas de determinación de la base imponible del impuesto aplicables a los bienes inmuebles y se refuerza la aplicación de la cláusula de no confiscatoriedad articulada en torno a la existencia de una reducción de la cuota, en atención al límite conjunto entre las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, incorporando una serie de normas que impidan que dicha cláusula ampare realidades patrimoniales ajenas a las que a través de su aplicación deben ser protegidas.

NORMA FORAL 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias (BOB 04/03/2013).

La Diputación Foral de Bizkaia tiene como uno de los principales objetivos la lucha contra el fraude fiscal. El fraude fiscal es la muestra más patente de la insolidaridad de unos pocos, con evidentes perjuicios para el bien común de todos los ciudadanos de Bizkaia. Por tanto, la lucha contra el fraude fiscal se constituye en un principio que preside permanentemente la labor de actuación de la Hacienda Foral de Bizkaia pero que, en momentos económicos como los que estamos viviendo, en los que adquiere una mayor importancia la contribución de todos al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica, se dota todavía de un protagonismo más destacado para que el esfuerzo compartido de superación de la coyuntura económica se distribuya equitativamente entre todos los ciudadanos.

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

Según los análisis serios y rigurosos de los que se dispone, el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia se puede estimar, con las dificultades que para ello existen, en unas proporciones parangonables a las de los países más avanzados de la Unión Europea, pero ello no puede servirnos más que de acicate para dar cada día un paso más que ponga coto a esa lacra social.

La experiencia acumulada en los últimos años y, sobre todo, la permanente labor de análisis de los instrumentos de que se dispone por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia en la diaria labor de lucha contra el fraude fiscal, impulsada perma-

mentemente gracias a la labor de la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, han puesto de manifiesto la existencia de determinadas áreas de nuestra normativa en las que es posible incorporar medidas adicionales que faciliten la persecución de las conductas fraudulentas, obviamente con la necesaria seguridad jurídica para los obligados tributarios que cumplen adecuadamente con sus obligaciones tributarias, puesto que el diseño del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia debe tratar de conseguir un adecuado equilibrio entre ambos vectores.

Por ello, por medio de la presente Norma Foral se introducen en el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia una serie de modificaciones normativas de hondo calado que van a servir de instrumento eficaz en la lucha contra el fraude fiscal y de las que podemos destacar las siguientes:

a) En lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades se refiere, se establecen reglas que delimitan los supuestos en los que van a considerarse deducibles determinados gastos cuya correlación con los ingresos puede desenvolverse en unos términos menos claros, por lo que es preciso establecer una serie de pautas que permitan determinar con precisión qué gastos están correlacionados con los ingresos y tienen carácter deducible y cuáles no.

En particular, se precisan los supuestos en los que los gastos de representación o las atenciones con proveedores o clientes tienen carácter deducible y en cuáles no, incluyendo mecanismos que permitan el control del destino y finalidad de los mencionados gastos.

Por otro lado, se hace un esfuerzo importante en delimitar cuándo los vehículos, embarcaciones y aeronaves deben considerarse exclusivamente afectos a las actividades económicas de los contribuyentes y cuándo no, a los efectos de establecer la deducibilidad de los gastos relativos a la adquisición y utilización de los mismos, incluyendo una regla novedosa de imputación al 50 por 100 de los vehículos que sean utilizados simul-

táneamente para la realización de actividades económicas y para finalidades privadas, especificando igualmente los supuestos en los que no se van a considerar afectos los citados elementos patrimoniales ni consiguientemente deducibles los gastos relacionados con ellos.

Pero además, respecto a los vehículos de turismo y similares, la nueva regulación establece un importe máximo de precio de adquisición de los mismos que se entiende como razonable, fijado en 25.000 euros, y por lo tanto, solamente van a ser deducibles los gastos relativos a vehículos que no superen ese precio de adquisición, o si lo superan, lo serán en la parte proporcional hasta ese importe, tanto en relación con los gastos relativos a la adquisición como en los gastos relacionados con la utilización del vehículo, y por lo tanto, los contribuyentes que adquieran vehículos de superior precio asumirán a su costa el incremento de gastos que ello implica.

En último extremo, respecto a esta cuestión, debemos destacar que se hace un esfuerzo importante por delimitar los supuestos en los que se encubre, bajo la apariencia de pertenencia a una sociedad, la titularidad de este tipo de elementos patrimoniales de exclusivo uso privado por parte de los contribuyentes, estableciendo mecanismos para impedir la deducibilidad de los gastos relacionados con esos activos y poniendo coto a que el patrimonio personal de los contribuyentes se residencia en personas jurídicas de su propiedad, a los efectos de reducir la carga tributaria que deben soportar y de hacer aparecer como gastos deducibles lo que no es sino aplicación de renta.

b) En ambos Impuestos igualmente se establecen otras tres medidas de indudable importancia, como son, en primer lugar, la no deducibilidad de los gastos que se hayan realizado sin respetar la limitación de los pagos en efectivo establecida por medio del artículo 7 de 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.

Sin perjuicio de las responsabilidades que en el orden financiero se derivan de ese incumplimiento, en el Territorio Histórico de Bizkaia se considera que este tipo de actuaciones antijurídicas conllevan un riesgo elevado de elusión fiscal y, por tanto, una política adecuada de lucha contra el fraude fiscal debe anudar la consecuencia de la no deducibilidad de los gastos incurridos con infracción de la limitación a los pagos en efectivo establecida en la mencionada Ley.

En segundo lugar, y sin que suponga una modificación de la situación preexistente, se proclama la no deducibilidad de los sobornos, recogiendo de esta manera expresamente en nuestra normativa esta precisión, de conformidad con la Recomendación C (2009) 64 del Consejo, de 25 de mayo de 2009, sobre medidas fiscales para reforzar la lucha contra la corrupción de funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales, y atendiendo a las indicaciones que tanto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico como la Unión Europea sugieren en este ámbito.

Tales pagos no eran deducibles con anterioridad pero los organismos internacionales abogan por que se visualice por medio de una declaración expresa en los sistemas tributarios de los Estados miembros tal consecuencia, en línea con lo establecido en la Propuesta de Directiva por la que se establece la Base Imponible Consolidada Común en el Impuesto sobre Sociedades dentro de la Unión Europea.

Y en tercer lugar, se establecen nuevas reglas por las que el descubrimiento de la tenencia de bienes en el extranjero, que no hayan sido objeto de declaración a la Administración tributaria mediante una nueva obligación de información que se incorpora a la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y siempre que no se pueda demostrar que se han adquirido con rentas declaradas, va a implicar su sometimiento a gravamen como ganancias de patrimonio no justificadas o como rentas presuntas, con un régimen sancionador específico de indudable efecto disuasorio.

c) En lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exclusivamente se refiere, debemos destacar igualmente otras tres medidas de importancia destacada, comenzando por una limitación a la aplicación de la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, en función de parámetros cuantitativos relacionados con el volumen de ventas, adquisiciones o retenciones a que se vea sometida la actividad concreta, reduciendo de esta manera su ámbito de aplicación en consonancia con la línea seguida en los últimos años de situar al mayor número posible de contribuyentes en el ámbito de la estimación directa, por entender que es la que mejor sirve para determinar la capacidad económica de los contribuyentes que realizan actividades económicas.

En segundo lugar, se establece la obligación para todos los contribuyentes que realicen actividades económicas de llevar un libro registro de operaciones económicas en el que se registren la totalidad de los ingresos y de los gastos de la entidad y cuyo contenido debe transmitirse periódicamente a la Administración tributaria, en lo que supone un destacado paso para lograr un control de los rendimientos de este tipo de actividades que pueda acercarse al máximo al que se realiza sobre los rendimientos sometidos a retención.

Y en tercer lugar, se reformulan las normas para determinar la valoración de los rendimientos obtenidos en especie, para coordinarlas con la nueva regulación de la deducibilidad de determinados gastos y con las nuevas reglas de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.

d) En lo que se refiere específicamente al Impuesto sobre Sociedades, se incorpora una limitación a la aplicación de la libertad de amortización y de la amortización acelerada establecida para entidades sometidas al régimen especial de las pequeñas y medianas empresas en relación con los elementos de transporte, a los que se ha limitado la deducibilidad de los gastos

derivados de los mismos para garantizar que no se supera en ningún caso el importe máximo de 25.000 euros de precio de adquisición sobre el que se permite la deducción fiscal de los gastos correspondientes.

e) Y por último, son diversas las modificaciones de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia que se incorporan en esta Norma Foral para poder aumentar la efectividad de las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal, entre las que podemos destacar por su importancia, una reformulación de algunos supuestos de responsabilidad, reseñando por novedosa la incorporación de una nueva responsabilidad solidaria que afecta a los socios o administradores de una persona jurídica que se deduzcan en su impuesto personal las retenciones correspondientes a sus retribuciones cuando la persona jurídica no las haya ingresado en la Hacienda Pública.

Además, se produce un notable endurecimiento del régimen sancionador, duplicándose las sanciones cuyo importe se establece en términos monetarios y procediendo a elevar la sanción general por dejar de ingresar, que hasta ahora se desenvolvía entre un 50 por 100 y un 200 por 100 de la cuota defraudada, a una nueva horquilla que va a discurrir entre el 100 por 100 y el 250 por 100 de la cuota defraudada, en la medida en que se entiende preciso aumentar el efecto disuasorio que el régimen sancionador tributario debe producir.

Y se destaca igualmente la obligación periódica de información sobre la tenencia de bienes y derechos en el extranjero que se incorpora por medio de esta Norma Foral, a cuyo incumplimiento se anuda no solamente el endurecimiento del tratamiento de las ganancias de patrimonio no justificadas o de las rentas presuntas, ya expuesto, sino también un régimen sancionador específico que se recoge igualmente en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Además de las medidas adicionales de lucha contra el fraude fiscal, esta Norma Foral incor-

pora un Título II por el que se traspone a nuestro ordenamiento la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, recogiendo expresamente todas las particularidades que en el procedimiento tributario se derivan de las mismas y dando cumplimiento, por tanto, a los compromisos internacionales que deben tener su correspondiente reflejo en la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

El contenido del Título III de esta Norma Foral, dedicado a otras medidas tributarias, resulta muy heterogéneo y las modificaciones afectan a la práctica totalidad de los impuestos que conforman el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, teniendo un origen, principalmente, técnico, ya que provienen o bien de la necesaria adaptación de la normativa tributaria a las recientes modificaciones legales introducidas en otras ramas del derecho, o bien de la introducción de mejoras en la regulación de los distintas figuras tributarias.

Entre ellas destacan medidas de indudable calado tributario como las derivadas de la importante reforma del mercado laboral aprobada en 2012 que afecta, principalmente, a la indemnización por despido improcedente y a la desaparición del denominado «despido exprés».

Estas modificaciones de la normativa laboral tienen su reflejo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su objetivo es adaptar la exención de las indemnizaciones por despido regulada en este impuesto a la reforma laboral. De esta forma los cambios consisten en la necesidad, para que se acuerde la improcedencia del despido, de acudir a conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) debido a la desaparición del «despido exprés» y, en relación con los despidos colectivos, en la supresión de la mención a la tramitación de los expedientes de regulación de empleo (ERE) como consecuencia de las modificaciones efectuadas en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

Además, para reforzar el principio de seguridad jurídica, se regula un régimen transitorio que permite seguir aplicando la regla de cálculo anterior de las indemnizaciones exentas por despido en aquellos supuestos en los que el mismo se produzca entre la entrada en vigor de la reforma laboral y el 1 de enero de 2013.

Por otra parte, la profunda crisis económica tiene uno de sus reflejos más dramáticos en la imposibilidad por muchas familias de atender a sus obligaciones derivadas de préstamos o créditos hipotecarios contratados para adquirir su vivienda habitual, como consecuencia de su situación de desempleo o de ausencia de actividad económica.

Para intentar proteger a este colectivo en situación de gran vulnerabilidad provocada por la debilidad económica generalizada, se declara como ganancia patrimonial exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aquella procedente de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, realizada en el curso de un procedimiento judicial instado por una entidad financiera, siempre que dicha vivienda habitual sea la única vivienda de la que el contribuyente sea titular, complementándose las medidas de protección de este colectivo con la introducción de una exención específica en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el ámbito de la imposición local, recientemente se han producido determinadas medidas de liberalización del comercio que tienen su implicación fiscal, tanto en la regulación de las tasas de la Norma Foral de Haciendas Locales como en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Así, se han eliminado todos los supuestos de autorización o licencia municipal previa, que se sustituyen por un régimen de control ex post basado en una declaración responsable.

Por este motivo, se modifica el hecho imponible de las tasas ampliándolo a la presentación de declaraciones responsables o comunicaciones

previas, tanto en lo referente a las licencias que permitan el ejercicio de actividades como a las licencias urbanísticas.

Al mismo tiempo, se modifica la redacción del hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras al haber desaparecido en algunos casos la previa licencia urbanística, lo que ha obligado a contemplar como hecho imponible también la realización de obras, instalaciones o construcciones para los que se exige presentación de declaración responsable o comunicación previa.

ORDEN FORAL 496/2013, de 8 de marzo, por la que se aprueba el modelo 136 "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Gravamen Especial sobre los Premios de determinadas Loterías y Apuestas. Autoliquidación" (BOB 13/03/2013).

Mediante el Decreto Foral Normativo 10/2012, de 18 de diciembre, se regula, a partir del 1 de enero de 2013, el régimen fiscal aplicable a determinadas ganancias derivadas del juego en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Quedan así sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a través de un gravamen especial, los premios correspondientes a sorteos de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como a los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y a las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

Del mismo modo, se someten al gravamen especial los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades españoles anteriormente señalados y que hasta ahora estaban exentos.

El gravamen se devengará en el momento en el que se abone o satisfaga el premio. Así, los contribuyentes que hubieran obtenido los premios estarán obligados a presentar una autoliquidación por el mismo, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresando su importe.

No obstante, no existirá obligación de presentar la citada autoliquidación cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento o se hubiera practicado retención o ingreso a cuenta por el mismo importe del gravamen especial, en los términos que señala el citado Decreto Foral Normativo 10/2012.

El modelo aprobado mediante la presente Orden Foral tiene por objeto canalizar los ingresos que deban realizarse en virtud del Gravamen Especial.

ORDEN FORAL 497/2013, de 8 de marzo, por la que se aprueba el modelo 582 de autoliquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos. Regularización por reexpedición de productos a otra Comunidad Autónoma o Territorio Histórico (BOB 13/03/2013).

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

La Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, en su disposición final duodécima, estableció, con efectos desde el 1 de enero de 2013, la integración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de De-

terminados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos. Adicionalmente, la disposición final vigésima de la propia Ley 2/2012, de Presupuestos Generales del Estado para el 2012, realizaba modificaciones en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, destinadas a regular cuestiones técnicas derivadas de esta integración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Estas previsiones han venido a ser completadas por lo dispuesto por el Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y se introducen otras disposiciones relacionadas con el ámbito tributario.

Así, la nueva estructura impositiva del Impuesto sobre Hidrocarburos, y la introducción de la figura del reexpedidor, originan la creación de un modelo nuevo, el 582, a efectos de su utilización por quienes tengan la condición de reexpedidores.

DECRETO FORAL DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA 44/2013, de 26 de marzo, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales, para la creación del libro registro de operaciones económicas. BOB Nº 63 de 03/04/2013 (IRPF, IVA).

Sumario: La Norma Foral General Tributaria define las obligaciones tributarias formales como aquellas que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios.

En el Territorio Histórico de Bizkaia, las obligaciones formales están contenidas, con carácter general, en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 205/2008, y en concreto los Títulos V y VI, están dedicados a las obligaciones relativas a los libros registros fiscales y a las obligaciones de información, respectivamente. Los citados Capítulos van

a ser objeto de ampliación mediante el presente Decreto Foral al establecerse, desde el 1 de enero de 2014, la obligatoriedad de llevanza y conservación de un nuevo libro registro de operaciones económicas y la correspondiente obligación de informar a la Administración tributaria del contenido de los mismos en el año 2015.

En lo que se refiere a los libros registros fiscales, la obligación de aportar a la Administración tributaria los libros registros, en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias, no supone una novedad de este Decreto Foral. Hasta ahora, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la normativa obligaba a llevar determinados libros registros cuya cumplimentación y mantenimiento se pretende mejorar con este Decreto Foral, coordinando ambos impuestos con la creación de un único libro de operaciones económicas. La nueva regulación tiene por objeto unificar la llevanza de libros registros, de tal forma que las personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, con independencia del método de determinación de su rendimiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su régimen en el Impuesto sobre el Valor Añadido, estarán obligados a la llevanza de un nuevo libro registro de operaciones económicas.

Sin embargo, transitoriamente, y con el fin de que dispongan de un periodo de tiempo para adaptarse, se aplaza hasta el año 2016 la obligatoriedad de llevar el libro registro de operaciones económicas para aquellos obligados tributarios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas y que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva, teniendo presente que para el ejercicio 2014 este método de determinación del rendimiento va a tener un carácter residual. Hay que tener en cuenta que, en el caso de personas físicas que ejercen actividades económicas, dependiendo de la naturaleza de la actividad y del método de determinación de sus rendimientos, la llevanza y conservación de unos registros fiscales son, en última instancia, el soporte fundamental para la cuantificación de

la obligación tributaria. Para la llevanza, conservación y posterior remisión de este nuevo libro de operaciones económicas, la Administración facilitará a los obligados tributarios un programa de ayuda que permitirá el cumplimiento de la obligación y prestará la asistencia necesaria para la correcta confección del libro. Ahora bien, el nuevo libro registro no solo servirá a los contribuyentes que desarrollen actividades económicas para determinar su rendimiento sino que lo aprovechará la Administración como un elemento más en la lucha contra el fraude.

ORDEN FORAL 646/2013, de 27 de marzo, por la que se aprueban los modelos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2012. BOB N° 66 de 08/04/2013 (IRPF, IP).

Sumario: El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia aborda la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2012.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por medio de la Norma Foral 1/2011, de 29 de febrero, por la que se aprobaron medidas tributarias para 2012 y 2013 y otras medidas tributarias, así como por medio de la Norma Foral 3/2011, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2012, se actualizó la tarifa impositiva y se elevaron las cuantías de la reducción por tributación conjunta, de la deducción general y de las deducciones personales y familiares, todo ello para adecuar el Impuesto al efecto que el alza de los precios produjo en las economías domésticas. Las novedades más significativas que aporta la Norma Foral 1/2011, de 29 de febrero, son la desaparición para los contribuyentes que todavía la mantenían, de la deducción para incentivar la actividad económica y de la deducción compensatoria para pensionistas y perceptores de prestaciones por desempleo, la reducción de los límites de aportación a sistemas de previsión social, la implantación de la deducción por hijos e

hijas entre 6 y 16 años y la reducción de la deducción por edad para contribuyentes con mayor nivel de renta. En la misma norma se reducen los límites máximos de deducción por adquisición de vivienda habitual y la edad que da derecho a deducción incrementada en el mismo concepto, se prorroga para 2013 el plazo de materialización de la cuenta vivienda que finalizaba en 2012, se establecen dos tramos de tributación en la base del ahorro y se da un nuevo tratamiento a los derechos de suscripción, que pasan a tributar en el período en que se produce su venta, tanto si la empresa de la que provienen cotiza en mercados regulados como si no.

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

ORDEN FORAL 677/2013, de 8 de abril, por la que se modifica el método de cálculo del rendimiento neto de determinadas actividades forestales en estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOB N° 70 de 12/04/2013 (IRPF).

Sumario: La Orden Foral 3210/2012, de 26 de diciembre, fijó 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.

Una de las áreas reguladas por dicha Orden Foral es la actividad forestal ejercida por personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que apliquen dicho método de estimación del rendimiento neto.

Al haberse detectado recientemente, respecto de determinadas actividades forestales, disfuncionalidades en el tratamiento fiscal dado a repoblaciones y trabajos de mantenimiento por no ser acorde con la realidad de los trabajos relativos a las frondosas de crecimiento rápido en las explotaciones de nuestro Territorio Histórico, se considera oportuno modificar para el mismo ejercicio 2013 su forma de cálculo.

En consecuencia, la presente Orden Foral tiene por objeto la modificación de la Orden Foral 3.210/2012, de 26 de diciembre, 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, en los términos señalados.

ORDEN FORAL 715/2013, de 11 de abril, por la que se aprueba el modelo 208 «Gravamen único de actualización. Decreto Foral Normativo 11/2012. Actualización de balances», y se regula el procedimiento para su presentación telemática. BOB N° 72 de 16/04/2013 (IRPF, IS, IRNR).

Sumario: El artículo 1 del Decreto Foral Normativo 11/2012, de 18 de diciembre, de actualización de balances, establece la opción, para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, de acogerse a la actualización de valores regulada en dicho Decreto Foral Normativo. En cuanto a su contenido, el apartado 1 del artículo 10 de dicho Decreto Foral Normativo señala que los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen único del 5 por 100 sobre el saldo acreedor de la cuenta «reserva de revalorización del Decreto Foral Normativo 11/2012, de 18 de diciembre». Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estuvieran obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el gravamen único recaerá sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados. A efectos contables, el importe del gravamen único no tendrá la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas, ni del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y en ninguno de los casos tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible de los citados impuestos. Dicho importe se cargará en la cuenta «reserva de revalorización del Decreto Foral Normativo 11/2012, de 18 de diciembre», y tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el importe de la revalorización contable deberá reflejarse en el libro registro de bienes de inversión.

Por otra parte el citado Decreto Foral Normativo 11/2012 establece en el apartado 4 del artículo 10 que este gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al período impositivo 2012. La presentación de la declaración fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización, como dispone el apartado 5 del artículo 10 antes citado.

La presente Orden Foral tiene por objeto aprobar el modelo 208 de autoliquidación de este gravamen único, así como la información complementaria a adjuntar al modelo, regulando, en el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas su forma de presentación a través de entidad financiera, y, en el caso de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, el procedimiento para su presentación telemática.

NORMA FORAL 1/2013, de 7 de febrero, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2013. BOB N° 74 de 18/04/2013 (PR). CORRECCIÓN DE ERRORES.

Sumario: Corrección de errores de la Norma Foral 1/2013, de 7 de febrero, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2013.

ORDEN FORAL 786/2013, de 17 de abril, por la que se aprueban los modelos 583 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y pagos fraccionados», 584 «Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Autoliquidación y pagos fraccionados» y 585 «Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Autoliquidación y pagos fraccionados». BOB N° 76 de 22/04/2013 (IIEE).

Sumario: Con el fin de armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad y favorecer el equilibrio presupuestario en el marco de la estrategia de integración de las políticas medioambientales, por medio del Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, se ha procedido a establecer la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de tres nuevos impuestos: el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

El artículo 3 de dicho Decreto Foral Normativo dispone que, mientras se procede a la concertación de los referidos impuestos, será de aplicación, con idénticos efectos, la normativa contenida en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

La obligatoriedad de realizar pagos fraccionados a cuenta de estos impuestos por los contribuyentes en los meses de abril y mayo de 2013 requiere la aprobación de los modelos 583, 584 y 585 de autoliquidación e ingreso de pagos fraccionados, lo cual se realiza mediante la presente Orden Foral.

Las cartas de servicios tienen como finalidad difundir los compromisos de gestión que asume

cada área con el objeto de mejorar la calidad de los servicios públicos que gestiona, informando a la ciudadanía de las características y condiciones en que se prestan dichos servicios, y de los derechos y garantías que asisten a las personas usuarias de los mismos.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/12/2012 AL 30/04/2013.

NORMA FORAL 9/2012, de 18 de diciembre, por la que se crea en el Departamento de Hacienda y Finanzas el Registro de Obligados Tributarios de Especial Riesgo (BOG 21/12/2012).

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 sólo 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 ésta 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.

El contenido de la Norma Foral incluye un primer artículo en virtud del cual se crea el Registro y se adscribe a la Subdirección General de Inspección. Un segundo artículo en el que se establecen las personas que podrán ser objeto de inscripción. En el tercero se señalan los efectos de la inscripción en el Registro, a los que antes se ha hecho referencia. El artículo 4 regula los supuestos que motivarán la cancelación de las inscripciones. Y por último, el artículo 5 señala de manera expresa que, como no podía ser de otra forma, el Registro está sujeto a las garantías y requisitos previstos en la legislación sobre protección de datos de carácter personal y en la Norma Foral General Tributaria.

La Norma Foral entra en vigor el 18 de enero de 2013.

NORMA FORAL 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto Sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas (BOG 21/12/2012).

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:

1. 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.
2. En segundo lugar, 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.
3. Por último, 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 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, apícolas o forestales ejercidas de forma personal y directa por personas físicas.

sicas y que no constituyan la principal fuente de renta del contribuyente, hasta un importe máximo de 100.000 euros.

El 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 su-

perior a 3 millones de euros. Y en obligación real cuando la base liquidable resulte superior a 200.000 euros.

El Impuesto entra en vigor el 1 de enero de 2013.

NORMA FORAL 11/2012, de 18 de diciembre, por la que se aprueban las medidas extraordinarias que garanticen la viabilidad presupuestaria y financiera del Ayuntamiento de Errezil (BOG 21/12/2012).

DECRETO FORAL 47/2012, de 18 de diciembre, sobre actualización de las tasas del Boletín Oficial de Gipuzkoa (BOG 24/12/2012).

ORDEN FORAL 1020/2012, de 15 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 842 del Impuesto sobre Actividades Económicas de comunicación del importe neto de la cifra de negocios. Corrección de errores (BOG 24/12/2012).

ORDEN FORAL 1159/2012, de 19 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 228, de comunicación de alta de los grupos en el régimen de consolidación fiscal, así como de la variación de su composición (BOG 26/12/2012).

ORDEN FORAL 1164/2012, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 390, 391, 392 393, y el anexo común a los modelos 390, 392 y 393 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y sus formas, lugares y plazo de presentación (BOG 28/12/2012).

NORMA FORAL 12/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban los presupuestos generales del territorio histórico de Gipuzkoa para el año 2013 (BOG 28/12/2012).

NORMA FORAL 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias (BOG 28/12/2012).

ORDEN FORAL 1175/2012, de 28 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 193, resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos de capital mobiliario

**y rentas, y 194, resumen informativo anual de re-
tenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos
del capital mobiliario y rentas derivados de ope-
raciones con activos representativos de la capta-
ción y utilización de capitales ajenos y de
reembolsos y transmisiones de aportaciones so-
ciales a cooperativas, sus formas de presentación,
y se modifica el modelo 198 (BOG 31/12/2012).**

**DECRETO FORAL 48/2012, de 28 de diciembre, por
el que se modifica el Reglamento del Impuesto
sobre la Renta de las Personas Físicas y se aprue-
ban los coeficientes de actualización aplicables
en el ejercicio 2013 para la determinación de las
ganancias y pérdidas patrimoniales en el citado
impuesto (BOG 31/12/2012).**

**DECRETO FORAL 49/2012, de 28 de diciembre, por
el que se modifica el Decreto Foral 117/1999, de
21 de diciembre, por el que se desarrollan diver-
sas disposiciones que establecen obligaciones
de suministro de información a la Administración
tributaria en relación con determinadas personas
y entidades (BOG 31/12/2012).**

La información es la clave de una actuación efi-
ciente en la aplicación de los tributos y en la
lucha contra el fraude fiscal. Con el fin de ir com-
pletando la información disponible por parte de
la Administración tributaria, el presente Decreto
Foral modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21
de diciembre, por el que se desarrollan diversas
disposiciones que establecen obligaciones de su-
ministro de información a la Administración tribu-
taria en relación con determinadas personas y
entidades, para definir una nueva obligación de
suministro de información, así como para refor-
mular determinadas obligaciones de información
que ya están establecidas.

La nueva obligación de informar está dirigida a
las cooperativas, y tiene por objeto recabar infor-
mación en torno a los reembolsos y transmisiones
de las aportaciones efectuadas al capital social
por parte de las personas físicas cooperativistas.
El suministro de información se centra fundamen-
talmente en identificar al titular de la participa-
ción social objeto de reembolso o transmisión y la
valoración de la misma.

Por otra parte, se rediseña y ajusta el suministro
de información acerca de determinadas opera-
ciones con activos financieros incorporando en
su enunciado, además, la obligación de informar
a la Administración tributaria en torno a la suscrip-
ción, transmisión y reembolso de deuda pública
representada en anotaciones en cuenta. Esta úl-
tima incorporación obliga a dejar sin contenido
el capítulo VII que hasta la aprobación del pre-
sente Decreto Foral regulaba el suministro de in-
formación específico relativo a las Letras del
Tesoro.

Por último, se incorpora al esquema de informa-
ción y abono de rendimientos previsto en el ca-
pítulo XXIV para las participaciones preferentes y
otros instrumentos de deuda, la relativa a los in-
tereses de valores de Deuda Pública negociados
en el Mercado de Deuda Pública en Anotacio-
nes, así como otros rendimientos derivados de va-
lores de la misma naturaleza emitidos al
descuento o segregados, estableciéndose a
estos efectos el régimen de información entre el
emisor y las entidades gestoras y el sistema de
abono de estos rendimientos.

**DECRETO FORAL 50/2012, de 28 de diciembre, por
el que se introducen determinadas modificacio-
nes en el Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio,
por el que se aprueba el Reglamento del Im-
puesto sobre Sociedades (BOG 31/12/2012).**

**DECRETO FORAL 51/2012, de 28 de diciembre, por
el que se aprueba el Plan General de Contabili-
dad Pública Foral del Territorio Histórico de Gipuz-
koa (BOG 02/01/2013).**

**ORDEN FORAL 15/2013, de 15 de enero, por la que
se aprueban los precios medios de venta de ve-
hículos y embarcaciones aplicables en la gestión
del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y
Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre
Sucesiones y Donaciones, Impuesto Especial
sobre Determinados Medios de Transporte e Im-
puesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas
(BOG 28/01/2013).**

**ORDEN FORAL 52/2013, de 24 de enero, por la que
se aprueba el modelo 40E de autoliquidación del**

Tributo sobre el Juego, Bingo Electrónico, y se regula el procedimiento para su presentación e ingreso (BOG 30/01/2013).

DECRETO FORAL-NORMA 1/2013, de 5 de febrero, de actualización de balances (BOG 07/02/2013).

En el Impuesto sobre Sociedades la base imponible se determina partiendo del resultado contable, calculado conforme a las normas mercantiles establecidas en el Código de Comercio, en el Plan General de Contabilidad y en las disposiciones que los desarrollan, y corrigiéndolo por aplicación de los preceptos establecidos en la propia Norma Foral del Impuesto.

El valor de los elementos patrimoniales es por tanto, con carácter general, el que se determina conforme a las normas contables y, en consecuencia, en la mayoría de los supuestos se caracteriza por basarse en el precio de adquisición o en el coste de producción, sin que sea objeto de modificación por el transcurso del tiempo para adaptarlo a la evolución de la inflación.

Esto hace que los bienes se encuentren valorados por su coste histórico, lo cual provoca que en las transmisiones de los mismos, la renta contable que se ponga de manifiesto esté determinada en términos nominales y no reales, sin tener en cuenta el efecto que la inflación ha producido sobre la misma.

Por ello, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece un mecanismo de corrección de la depreciación monetaria con la finalidad de no gravar rentas nominales y tener en cuenta la pérdida del valor del dinero como consecuencia de la inflación.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podemos establecer consideraciones similares para los supuestos de contribuyentes que realicen actividades económicas y que determinen su rendimiento neto mediante la aplicación de la modalidad normal del método de estimación directa, así como en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para contribuyentes que operen mediante establecimiento permanente.

Periódicamente, se suelen aprobar normas que permiten una actualización del valor de determinados activos registrados en los balances de las entidades y personas físicas mencionadas, de tal manera que puede eliminarse el efecto de la inflación y reconocerse un valor superior al de adquisición mediante la aplicación de las reglas que se establecen en las citadas normas.

La última vez que se autorizó una actualización de balances en el Territorio Histórico de Gipuzkoa fue en el año 1996, en concreto, mediante la aplicación de lo previsto en la Norma Foral 11/1996, de 5 de diciembre, de Actualización de Balances.

Habiendo transcurrido más de dieciséis años desde entonces, y teniendo presente que en la actual coyuntura económica el robustecimiento de los balances de las empresas es un elemento esencial a los efectos de poder acceder en mejores condiciones a los mercados financieros, la Diputación Foral de Gipuzkoa entiende procedente acometer una nueva actualización de balances. Se establece por medio del presente decreto foral-norma la opción de realizar una actualización de balances, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español a través de un establecimiento permanente.

Si bien inicialmente era propósito de la Diputación Foral acometer esta medida en la futura y proyectada reforma del Impuesto sobre Sociedades, el hecho de que tanto en territorio común como en otros territorios históricos se haya aprobado normas de actualización de balances con efectos a 31 de diciembre de 2012, ha aconsejado no posponer la adopción de esta medida, entendiéndose sobre todo que su no aprobación en este momento en el Territorio Histórico de Gipuzkoa ocasionará desajustes y complicaciones añadidas a las empresas en una coyuntura ya difícil de por sí.

ORDEN FORAL 03-004/2013, de 23 de enero, por la que se aprueba la relación de actividades

prioritarias de mecenazgo en el ámbito del deporte del ejercicio 2012 (BOG 08/02/2013).

ORDEN FORAL 112/2013 de 5 de febrero. Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 11/02/2013).

NORMA FORAL 1/2013, de 8 de febrero, por la que se desarrolla la competencia de tutela financiera en materia de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las entidades locales de Gipuzkoa (BOG 12/02/2013).

ORDEN FORAL 131/2013, de 7 de febrero, por la que se modifica la Orden Foral 113/2009, de 16 de febrero, por la que se aprueban determinados modelos y se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales (BOG 20/02/2013).

ORDEN FORAL 165/2013, de 12 de febrero, por la que se modifica la Orden Foral 1.202/2001, de 27 de noviembre, por la que se convierten en euros los importes en pesetas de diversas normas tributarias forales y se dictan normas relacionadas con dicha conversión (BOG 20/02/2013).

DECRETO FORAL 7/2013, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en determinados aspectos relacionados con la estimación de los rendimientos de actividades económicas (BOG 28/02/2013).

Con carácter general, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la capacidad económica derivada de la obtención de renta se determina en estimación directa; los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital mobiliario, etc., se determinan con arreglo a este régimen de estimación. En el caso de actividades económicas, sin embargo, en determinados casos, cabe optar por la estimación objetiva, a través de la modalidad de signos, índices o módulos.

La implantación de este régimen de estimación respondió fundamentalmente a dos razones:

1. Por un lado, la dificultad por parte de la Administración tributaria para controlar el volumen de negocio de determinadas actividades de pequeña y mediana envergadura.

2. Por otro, la dificultad por parte de estas pequeñas y medianas explotaciones económicas para cumplir de una manera adecuada con las obligaciones contables y registrales exigidas para la estimación directa.

Las mejoras que se han introducido en el suministro y tratamiento de la información por parte de la Administración tributaria, y el progresivo desarrollo de las nuevas tecnologías, junto con el acceso cada vez más generalizado por parte de la ciudadanía a las mismas, han permitido ir removiendo los obstáculos que motivaron la implantación de este régimen de estimación objetiva y, por ende, ir reduciendo cada vez más su ámbito de aplicación para sustituirlo por el régimen más ajustado a la realidad de la estimación directa.

En el momento presente se considera adecuado restringir la aplicación del régimen de estimación objetiva, posibilitando su aplicación exclusivamente a aquellas explotaciones económicas más reducidas. Con tal objetivo, se establece una nueva magnitud excluyente basada en el volumen de operaciones (excluidas las contraprestaciones derivadas de enajenaciones de elementos del inmovilizado) y se reducen las magnitudes específicas de cada actividad o sector de actividad.

La magnitud en función del volumen de operaciones se fija en 60.000 euros. No obstante, de cara a su incidencia en el periodo impositivo 2013 este importe queda absolutamente condicionado por lo previsto en la disposición transitoria primera.

En primer lugar, esta disposición transitoria aclara que el haber superado cualquiera de las magnitudes en el año 2012 (bien la fijada en función del volumen de operaciones bien las establecidas de forma específica) supone la exclusión de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva para el periodo impositivo 2013.

A continuación, establece un régimen transitorio con efectos exclusivos para el periodo impositivo 2013. Como regla general, fija en 300.000 euros la magnitud de referencia para el año 2012 correspondiente al volumen de operaciones.

Por tanto, en virtud de lo establecido en las medidas transitorias hasta ahora relacionadas, el importe de 60.000 euros de magnitud en función del volumen de operaciones previsto en el articulado será el importe de referencia en el año 2013 y siguientes, de cara a determinar la exclusión en los periodos impositivos inmediatos siguientes, pero no en el año 2012.

Por lo que al ámbito de la modalidad simplificada de la estimación directa se refiere, se estima procedente establecer reglas especiales para la determinación del gasto en el caso de las actividades agrícolas y ganaderas, de manera que el porcentaje minorable en concepto de amortizaciones, provisiones y gastos de difícil justificación se fija en un 35 por 100.

En las disposiciones transitorias, además de regular el régimen transitorio de exclusión de la estimación objetiva detallado anteriormente, con carácter excepcional para el ejercicio 2013 se amplían hasta el 31 de marzo de 2013 los plazos para ejercitar la opción por la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva y por la modalidad simplificada del método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como para su revocación. En paralelo, se amplían también hasta la misma fecha los plazos de renuncia y revocación a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, con carácter excepcional para el periodo impositivo 2013 se establece, para aquellos contribuyentes que en el periodo impositivo 2012 determinaran el rendimiento neto de la actividad económica con arreglo a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva, y en el periodo impositivo 2013 no pudieran aplicar esta modalidad al haber superado las magnitudes establecidas, la presunción de

ejercicio de la opción por la modalidad simplificada del método de estimación directa. Esta presunción no se aplica, sin embargo, a los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte de mercancías por carretera, ya que esta modalidad no permite minorar específicamente los gastos de amortización.

Así pues, a los contribuyentes que ejerciendo la actividad de transporte de mercancías quedarán excluidos de la estimación objetiva, les será de aplicación el régimen general de opción y revocación, es decir, en principio determinarían el rendimiento neto correspondiente al periodo impositivo 2013 con arreglo a la modalidad normal del método de estimación directa, salvo que optaran en plazo por la modalidad simplificada.

DECRETO FORAL 8/2013, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación (BOG 28/02/2013).

ORDEN FORAL 222/2013, de 26 de febrero, por la que se regula la obligación de facturación electrónica cuando el destinatario sea la Diputación Foral de Gipuzkoa, y se aprueban el formato de factura electrónica y las condiciones y el procedimiento para su remisión. BOG N° 43 de 04/03/2013 (V).

Sumario: El Decreto Foral 8/2013, de 26 de febrero, por el que se aprueba el reglamento que regula las obligaciones de facturación, establece una obligación genérica para que los empresarios o profesionales expidan y entreguen factura por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad económica. Además, especifica que la obligación de expedir y entregar factura es absoluta, sin excepciones, en los supuestos en que el destinatario de la misma sea una Administración Pública.

El artículo 8 del citado Decreto Foral prevé que las facturas se puedan expedir por cualquier medio, en papel o formato electrónico, que permita garantizar al obligado a su expedición la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conserva-

ción. El artículo 9, por su parte, entiende por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en el citado Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico, condicionando esta vía de remisión al consentimiento por parte del destinatario.

El citado Decreto Foral ha derogado y sustituido al Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación, que sirvió de base, junto con el Decreto Foral 36/2005, de 14 de junio, por el que se aprueba el procedimiento de tramitación electrónica de facturas, y la Orden Foral 470 Bis/2005, de 23 de noviembre que la desarrolla, para aprobar la Orden Foral 878/2009, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las condiciones y el procedimiento de remisión telemática de facturas cuando el destinatario sea la Diputación Foral de Gipuzkoa, y el formato de factura electrónica.

La Orden Foral desarrollaba distintos aspectos relativos a la remisión a la Diputación Foral de Gipuzkoa de facturas electrónicas por parte de aquellos de sus proveedores y acreedores con motivo de contratos de obras, suministros, servicios, asistencias técnicas y por contratos de cualquier naturaleza, que optaran por este medio de remisión de factura.

Así pues, además de habilitar la posibilidad de que el contratista facturara voluntariamente de forma electrónica a la Diputación Foral de Gipuzkoa, establecía también las condiciones técnicas y el procedimiento para el envío de las facturas electrónicas, así como el formato de factura electrónica a utilizar. En este sentido, se establecía la exigencia de firma electrónica avanzada para acreditar la autenticidad del origen e integridad del contenido de las facturas electrónicas, se habilitaba un servicio web para su envío y se aprobaba la utilización del formato «Facturae», en su versión 3.0.

Aunque la reforma operada en la regulación de las obligaciones de facturación no incide en el contenido de la referida Orden Foral, transcurridos más de tres años desde la aprobación de aquella Orden Foral, la evolución de los sistemas

y medios tecnológicos permite ampliar las opciones de los formatos y de los medios de envío de facturas que pueden emplear los proveedores de la Diputación Foral de Gipuzkoa, lo cual ha de facilitar el empleo y la difusión de esta fórmula.

La presente Orden Foral especifica el formato de factura electrónica a utilizar en la facturación electrónica a la Diputación Foral de Gipuzkoa, y las condiciones técnicas requeridas y los procedimientos de envío previstos para toda remisión de factura electrónica.

El formato de factura electrónica a utilizar en la facturación electrónica a la Diputación Foral de Gipuzkoa, continúa siendo el formato «Facturae». Al objeto de agilizar la posibilidad de utilizar las versiones más actualizadas del formato de factura electrónica «Facturae», la Orden Foral remite a la sede electrónica de la Diputación Foral a los efectos de conocer las versiones admisibles en cada momento del formato «Facturae» y sus descripciones. Ello supone que, a la fecha de aprobación de esta Orden Foral, se pueda utilizar, además de la versión 3.0, las versiones 3.1 y 3.2 del formato «Facturae».

Por lo que a las condiciones de remisión se refiere, la presente Orden Foral, con arreglo a lo previsto en la Orden Foral 865/2007, de 2 de agosto, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, exige la utilización de firma electrónica reconocida, que es la firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma, en vez de la firma electrónica avanzada.

Por lo que respecta a los procedimientos de remisión, se habilita una nueva posibilidad de enviar las facturas electrónicas a través de correo electrónico, dirigiéndolas a la dirección gfa_facturaelektronikoak@gipuzkoa.net.

ORDEN FORAL 223/2013 de 26 de febrero, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2013, de la modalidad de signos, índices o módulos del mé-

todo de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOG N° 43 de 04/03/2013 (IRPF).

Sumario: El artículo 30 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece que el método de estimación objetiva por signos, índices o módulos se aplicará, en los términos, límites cuantitativos y para sectores de actividad económica, excluidas las actividades profesionales, que reglamentariamente se establezcan.

El artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, determina las actividades o sectores de actividad a las que les será aplicable la modalidad de signos, índices o módulos de estimación objetiva de rendimientos.

El artículo 39 del Reglamento citado, autoriza al Diputado o Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para la fijación de las instrucciones, signos, índices o módulos, así como su cuantía.

El artículo 38 antes citado acaba de ser objeto de una profunda modificación, en virtud de la cual, se han reducido las magnitudes de exclusión específicas de cada actividad o sector de actividad, y se ha establecido una nueva magnitud en función del volumen de operaciones del conjunto de las actividades y sectores de actividad susceptibles de aplicar la modalidad de signos, índices o módulos. De esta manera, los contribuyentes que hayan superado las referidas magnitudes en el año 2012 quedan excluidos de esta modalidad con efectos en el periodo impositivo 2013. Apuntar que, si bien la magnitud en función del volumen de operaciones se ha establecido en 60.000 euros, se ha previsto un régimen transitorio con efectos exclusivos para el periodo impositivo 2013 en virtud del cual la cuantía de referencia del año 2012 se ha fijado, con carácter general, en 300.000 euros.

A su vez, el Decreto Foral ha aprobado con carácter excepcional para el ejercicio 2013 otros

preceptos relacionados con lo señalado en el párrafo anterior, como son:

- La ampliación hasta el 31 de marzo, con carácter excepcional para el ejercicio 2013, del plazo para ejercitar la opción por la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva y por la modalidad simplificada del método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como para su revocación. De igual manera, se han ampliado hasta el 31 de marzo los plazos de renuncia y revocación a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- La presunción de ejercicio de la opción por la modalidad simplificada del método de estimación directa para aquellos contribuyentes que en el periodo impositivo 2012 determinaran el rendimiento neto de la actividad económica con arreglo a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva, y en el periodo impositivo 2013 no pudieran aplicar esta modalidad al haber superado las magnitudes establecidas. No obstante, esta presunción no es de aplicación a los contribuyentes que ejercen la actividad de transporte de mercancías por carretera, los cuales deberán optar expresamente por la modalidad simplificada, en su caso.
- El establecimiento en el caso de las actividades agrícolas y ganaderas de reglas especiales para la determinación del gasto en la modalidad simplificada de la estimación directa.

Así pues, al amparo del artículo 39 anteriormente citado, se procede a establecer mediante la presente Orden Foral las cuantías, instrucciones y demás aspectos que regirán la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva con efectos a partir de 1 de enero de 2013.

A este respecto, cabe señalar que la cuantía de los módulos y magnitudes se incrementan en un 1,5 por 100 con carácter general, respecto a los que se establecieron en la Orden Foral 1105/2011 de 23 de diciembre, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2012, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ORDEN FORAL 222/2013, de 26 de febrero, por la que se regula la obligación de facturación electrónica cuando el destinatario sea la Diputación Foral de Gipuzkoa, y se aprueban el formato de factura electrónica y las condiciones y el procedimiento para su remisión. BOG N° 49 de 12/03/2013. CORRECCIÓN DE ERRORES.

Sumario: Corrección de errores de la Orden Foral 222/2013, de 26 de febrero, por la que se regula la obligación de facturación electrónica cuando el destinatario sea la Diputación Foral de Gipuzkoa, y se aprueban el formato de factura electrónica y las condiciones y el procedimiento para su remisión.

ORDEN FORAL 274/2013, de 12 de marzo, por la que se aprueba una representación específica ante el Departamento de Hacienda y Finanzas para la presentación de las declaraciones anuales de Renta y Patrimonio. BOG N° 54 de 19/03/2013 (IRPF, IP).

Sumario: El Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas es la obligación de carácter fiscal más extendida entre la ciudadanía guipuzcoana.

Anualmente se presentan cerca de 400.000 declaraciones, de las cuales el 75% se realizan por el propio Departamento de Hacienda y Finanzas, bien como propuestas de autoliquidación, bien en las oficinas de renta mecanizada. El resto, son presentadas por las personas obligadas tributarias, tanto actuando en nombre propio o a través de representante.

En vista del elevado número de declaraciones presentadas en nombre de terceros, interesa di-

señar un sistema específico que facilite a los representantes profesionales la presentación de los modelos 714, y sobre todo 109.

Para conseguir ese objetivo, la persona representante enviará el documento de representación específica firmada por la representada junto con un dato conocido por ésta que, previamente, se lo habrá comunicado a la representante. De esta forma se conjugan la agilidad requerida por las representantes profesionales con las garantías de respeto a la intimidad y correcto acceso a datos personales de las representadas.

Para ostentar la representación de otro tipo de facultades como pueden ser la presentación de recursos, solicitud de aplazamientos, etc., será necesario otorgar una representación ordinaria.

Asimismo, la representación estará vigente en la medida que la persona representante presente alguna de las declaraciones anuales de renta y patrimonio en cada campaña para la presentación de estas declaraciones.

ORDEN FORAL 277/2013, de 18 de marzo, por la que se aprueban los modelos y modalidades de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2012, así como del gravamen único de actualización de balances, regulándose el plazo y los lugares de presentación. BOG N° 59 de 26/03/2013 (IRPF, IP).

Sumario: Al igual que en años anteriores, la finalización del año 2012 ha supuesto el cierre del período impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el consiguiente devengo del Impuesto, que con carácter general se produce el 31 de diciembre. Y como en años precedentes, corresponde ahora a los obligados tributarios liquidar este Impuesto.

La finalización del ejercicio ha supuesto también el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio reinstaurado por la Norma Foral 6/2011, de 26 de diciembre. Cabe recordar que el Impuesto sobre el Patrimonio estuvo vigente hasta el período im-

positivo 2008, y que fue derogado con efectos 1 de enero de 2009 por la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas medidas tributarias. La citada Norma Foral 6/2011 restableció el Impuesto sobre el Patrimonio con un horizonte temporal de dos años, toda vez que la propia Norma Foral contenía su derogación con efectos 1 de enero de 2013. De cara al año 2013 y siguientes, se ha aprobado la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas.

Por lo que respecta a la tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio en el año 2012, conviene evidenciar que la normativa aprobada originalmente en la Norma Foral 6/2011 no ha sufrido variaciones.

ORDEN FORAL 355/2013 de 15 de abril por la que se aprueba la carta de servicios del Impuesto de Sociedades correspondiente a la campaña 2012. BOG N° 74 de 19/04/2013 (IS).

Sumario: El Decreto Foral 1/2004, de 13 de enero, por el que se regulan las cartas de servicios en la Administración Foral y su sistema de evaluación de la calidad, desarrolla el procedimiento para la elaboración, aprobación e implantación de las cartas de servicios.

ORDEN FORAL 361/2013, de 15 de abril, por la que se aprueban los nuevos modelos 670, 671 y 672 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOG n° 78 de 25/04/2013 (ISD).

Sumario: Las importantes modificaciones aprobadas por 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, que afectan entre otros tributos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aconsejan adaptar los modelos de autoliquidación de este último Impuesto a las mismas.

Por otra parte, la aprobación del Decreto Foral 42/2012, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, exigen una actualización de las ins-

trucciones y contenidos del modelo de autoliquidación del Impuesto en sus diferentes modalidades de Sucesiones y Donaciones.

En la actualidad los modelos en vigor son los aprobados por la Orden Foral 631bis/2005, de 30 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos 670, 671 y 672 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Procede por lo antedicho la aprobación de nuevos modelos, ajustándolos a las modificaciones aprobadas por las referidas disposiciones.

INSTRUCCIONES

Instrucción sobre los criterios a aplicar en los procedimientos tributarios con respecto a las cantidades recibidas en concepto de reembolso de aportaciones por parte de los socios cooperativistas (BOG 29/01/2013).

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA**INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (ENERO - MARZO 2013)****I. INTRODUCCIÓN.**

- 1.1 Programa de trabajo de la Presidencia irlandesa.

II. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES.

- 2.1 Avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS).

III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

- 3.1 Mecanismo de reacción rápida en caso de fraude del IVA.
- 3.2 Imposición de los servicios electrónicos, los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión.
- 3.3 IVA en el tratamiento de bonos.

IV. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS.

- 4.1 Impuesto sobre las transacciones financieras.

V. IMPUESTOS ESPECIALES.

- 5.1 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.

VI. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL.

- 6.1 Consultas públicas sobre el Código Europeo del Contribuyente y Número de Identificación Fiscal Europeo.
- 6.2 Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.

VII. PROCEDIMIENTOS.

- 7.1 Procedimientos de infracción.
- 7.2 Tribunal de Justicia.

VIII. PUBLICACIONES.

- 8.1 Tipos de IVA aplicables en los Estados miembros de la UE.
- 8.2 Estudio prospectivo anual sobre el crecimiento.
- 8.3 Estudios hechos para la Comisión Europea.

I. INTRODUCCIÓN.**1.1 Programa de trabajo de la Presidencia irlandesa.**

Irlanda ejerce la Presidencia del Consejo de la UE durante este primer semestre de 2013. Michael Honan, Ministro de Hacienda de Irlanda, presentó el programa de trabajo de la Presidencia irlandesa en el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (ECOFIN) del pasado 22 de enero¹ en Bruselas. El programa establece los siguientes objetivos:

- Mejorar la gobernanza económica y la coordinación de las políticas: concluir las negociaciones con el Parlamento Europeo en lo relativo al paquete legislativo sobre supervisión presupuestaria (gobernanza económica). Gestionar el tercer Semestre Europeo y, en consonancia con el Consejo Europeo de diciembre de 2012, obrar a favor de una unión económica y monetaria más sólida y eficaz.
- Reforzar la regulación y la supervisión financieras: se dará prioridad a la legislación para lograr una unión bancaria, en especial propuestas sobre supervisión bancaria, rescate y resolución bancarios y seguro de depósitos

¹http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/135290.pdf

para proteger a los consumidores. El objetivo es conseguir un acuerdo rápido con el Parlamento Europeo sobre el mecanismo de control único y en relación con la Directiva y el Reglamento sobre requisitos prudenciales (paquete CRD 4).

- La unión económica y monetaria: contribuir de manera constructiva al objetivo de crear una unión económica y monetaria más sólida y eficaz que contribuya a que se recupere la confianza y a apoyar la recuperación económica y del empleo en Europa.
- Fiscalidad: avanzar en lo relativo al impuesto sobre transacciones financieras, debatir sobre la base imponible común consolidada del impuesto de sociedades, la Directiva sobre el ahorro y los correspondientes mandatos de negociación con terceros países.
- Dimensión exterior: representar a la UE en el G-20.

Más en concreto, con respecto a la fiscalidad, la Presidencia facilitará el proceso de toma de decisión del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (ITF) por el Consejo para avanzar en el marco de la cooperación reforzada si así lo decide el Consejo. Posteriormente, la Presidencia trabajará para sacar adelante la propuesta de la Comisión en virtud del procedimiento de cooperación reforzada para el ITF en caso de que la propuesta se publique durante el primer semestre de 2013. La Presidencia, además, ha tomado nota de la labor que se ha llevado a cabo hasta la fecha para desarrollar esta propuesta.

La Presidencia irlandesa también avanzará en los debates sobre una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS). Igualmente, tratará de lograr un acuerdo sobre la revisión de la Directiva del ahorro y los mandatos de negociación con los terceros países, en línea con lo establecido por el Consejo Europeo.

El Consejo ECOFIN continuará trabajando en la propuesta para facilitar respuestas rápidas y eficaces en la lucha contra el fraude del IVA en

forma de mecanismo de reacción rápida, así como en la propuesta sobre el IVA en lo que respecta al tratamiento de los bonos y en el programa de acción Fiscalis para la fiscalidad para el periodo 2014 al 2020. La Presidencia también se ocupará del Reglamento del IVA relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Asimismo, la Presidencia quiere avanzar en la revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía.

Finalmente, la Presidencia impulsará el Plan de acción de la Comisión para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.

II. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES.

2.1 Avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS).

En 2013, se han celebrado hasta el momento dos reuniones del grupo de fiscalidad directa del Consejo ECOFIN en las que se ha discutido sobre la propuesta de base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS), los días 15 de enero y 13 de marzo.

En la reunión del día 15 de enero², a modo de conclusión de la primera lectura completa de la Directiva, se planteó la deliberación de cuatro elementos generales de la propuesta que los Estados miembros han mencionado de manera recurrente en sus comentarios escritos: 1. Definiciones. 2. Aplicación de los Normas internacionales de contabilidad (IAS). 3. Depreciación elementos del activo. 4. Aspectos internacionales.

Cabe destacar, en lo que se refiere a las definiciones, que la Comisión plantea la cuestión de si la Directiva debe contener un mayor número de definiciones, así como el grado de detalle requerido por una propuesta de esta naturaleza.

²Información extraída de las actas de las reuniones realizadas por la Representación de España ante la UE (REPER).

Durante los debates previos, los Estados miembros han reclamado sistemáticamente la necesidad de más definiciones de lo que consideran elementos esenciales. Algunos han propuesto utilizar los conceptos de las normas internacionales de contabilidad (IAS).

La Comisión considera que hay que ser prudentes en esta cuestión, ya que el uso de tales definiciones puede extenderse o entrar en conflicto con otras directivas o normas nacionales. Además, considera que armonizar conceptos impositivos puede suponer ir demasiado lejos y obligaría a las empresas que utilicen sistemas de contabilidad nacionales a utilizar diferentes definiciones a efectos fiscales y contables.

Algunos Estados miembros, entre los que se encuentra España, consideran que las reglas deben ser claras y justas, y por ello, las definiciones resultan esenciales. La directiva debe permitir la consolidación transfronteriza y desvinculada de la contabilidad. La única solución es aplicar en todos los Estados miembros las mismas normas.

España destaca que la falta de definiciones conlleva el problema de la seguridad jurídica cuando se trata de determinar una base imponible común, cuestión que se agrava con la consolidación y la planificación fiscal agresiva.

III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

3.1 Mecanismo de reacción rápida en caso de fraude del IVA.

La Comisión Europea puso encima de la mesa, en julio de 2012, una propuesta de reacción rápida que permita a los Estados miembros reaccionar con mayor rapidez y eficacia en caso del fraude del IVA. Se trata de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se enmienda la Directiva 2006/112/EC sobre el sistema común del IVA, en lo referente al mecanismo de reacción rápida contra el fraude del IVA³.

³<http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/12/st13/st13027.es12.pdf>

Los sistemas de fraude evolucionan con rapidez, y surgen situaciones que requieren una respuesta rápida, por ejemplo en los casos de fraude "carusel". Hasta ahora, esas situaciones se han abordado bien modificando la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA, bien concediendo excepciones individuales a los Estados miembros a tenor de la citada Directiva, lo que exige una propuesta de la Comisión y la decisión unánime del Consejo, procedimiento que puede durar varios meses.

La propuesta de la Comisión pretende acelerar el procedimiento para autorizar a los Estados miembros a conceder excepciones a lo dispuesto en la Directiva sobre el IVA, estableciendo que podrán otorgarse competencias de ejecución a la Comisión con arreglo al "mecanismo de reacción rápida" (MRR). La idea es 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 imponible del IVA, en sustitución del suministrador.

En el ECOFIN de 4 de diciembre de 2012⁴ se mantuvo un debate en torno a esta propuesta de Directiva centrado en la cuestión de si las competencias de ejecución, con arreglo a la Directiva, han de otorgarse a la Comisión o al Consejo. El ECOFIN invitó a proseguir los trabajos sobre el MRR sin dejar de estudiar las dos opciones relativas a las competencias de ejecución, con el fin de alcanzar un acuerdo lo antes posible.

A nivel técnico, en la reunión de 24 de enero del grupo de trabajo de fiscalidad indirecta en Bruselas, Alemania y Reino Unido abogaron porque las competencias de ejecución se otorgaran al Consejo y se siguiese utilizando la unanimidad. Portugal y Suecia se unieron a esta postura. Por su parte, España manifestó su desacuerdo con las delegaciones alemana y británica con respecto a la unanimidad y apoyó la propuesta de Directiva que da competencias de ejecución a la Comisión. Esta postura fue apoyada por Dinamarca, Francia, Países Bajos, Austria, Polonia, Lituania, Eslovaquia y Grecia.

⁴http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/134737.pdf

Por lo tanto, la mayoría de las delegaciones secundaron el procedimiento propuesto por la Comisión que confiere a la Comisión la potestad de conceder excepciones transitorias en virtud del MRR, aunque algunos pocos Estados querían mantener esta competencia en el Consejo.

En el ECOFIN de 5 de marzo⁵ se mantuvo un intercambio de opiniones sobre esta cuestión. La Presidencia se comprometió a seguir trabajando en un texto de compromiso a nivel del grupo de expertos en base a las siguientes líneas directrices⁶:

1. Procede estudiar un MRR basado en el procedimiento propuesto por la Comisión, para facilitar la reacción rápida que se impone en los Estados miembros en caso de fraude repentino y masivo desconocido. La duración del marco MRR estaría limitada a cinco años, hasta finales de 2018, y toda renovación del marco requeriría una nueva propuesta legislativa de la Comisión al Consejo, que debería adoptarse por unanimidad.

2. Los trabajos técnicos deberían estar concluidos para que el Consejo pudiera adoptar las correspondientes propuestas legislativas en mayo de 2013 a más tardar.

3. Todos los Estados miembros deberían informar con la antelación suficiente a los sectores de actividad afectados por las decisiones por las que se autorizan excepciones en virtud del marco MRR.

4. La Comisión debería precisar los criterios en virtud de los cuales una excepción temporal ya concedida de conformidad con el marco MRR puede prorrogarse según los procedimientos normales (artículo 395). Es importante no privar a los Estados miembros de la posibilidad de acceder a la aplicación de dicha excepción en virtud del artículo 395.

5. Debe tomarse en consideración la voluntad de los Estados miembros y de la Comisión de accele-

⁵http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/135829.pdf

⁶<http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/13/st06/st06717-re01.es13.pdf>

rar los procedimientos previstos en el artículo 395 de la Directiva IVA, con el fin de reducir los plazos para la concesión de excepciones en general. La Presidencia toma nota del compromiso de la Comisión al respecto.

6. La Presidencia además acoge con satisfacción el compromiso de la Comisión de avanzar hacia un sistema del IVA "sólido, resistente e impermeable al fraude", tal como subraya en su Comunicación sobre el futuro del IVA, a fin de facilitar la prevención del fraude en el ámbito del IVA, en lugar de tener que recurrir a disposiciones excepcionales para hacer frente a las consecuencias, a menudo graves, de dicho fraude.

7. Debería fomentarse una mayor cooperación en el intercambio de prácticas administrativas idóneas entre Estados miembros, con el fin de mejorar la eficacia de las medidas para combatir los riesgos de fraude en el ámbito del IVA.

La intención de la Presidencia es alcanzar un acuerdo antes del Consejo de Ministros de junio de 2013.

En paralelo, también se está trabajando sobre la propuesta de Directiva sobre inversión del sujeto pasivo⁷ para alcanzar igualmente un acuerdo antes del Consejo de Ministros de junio de 2013. La propuesta de inversión del sujeto pasivo trata de combatir el fraude "carrusel" mediante el desplazamiento de la obligación de ingresar el IVA del proveedor al cliente. De esta forma, se tratará de impedir que muchas cantidades del IVA en operaciones transfronterizas sean deducidas pero no efectivamente ingresadas.

3.2 Imposición de los servicios electrónicos, los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión.

En diciembre de 2012, la Comisión Europea aprobó la última de las propuestas de un conjunto de medidas que permitirán aplicar, a partir

⁷<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0511:FIN:ES:PDF>

de junio de 2015, una imposición de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de los servicios electrónicos que pretende ser más justa y más simple. Es la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios⁸.

En 2008, la Directiva del IVA se modificó con el fin de tomar en cuenta el desarrollo del comercio electrónico. En ese momento, al objeto de garantizar la imposición en el lugar en que se produce el consumo, se acuerda que a partir del 1 de enero de 2015 los servicios de telecomunicaciones y radiodifusión y los servicios electrónicos se gravan allí donde el cliente esté establecido o tenga su lugar de residencia.

Una vez que estas reglas sean de aplicación, todas las empresas concernidas deberían estar en pie de igualdad, independientemente de su tamaño o estructura. Además, ello debería ayudar al desarrollo del comercio electrónico en el mercado único.

Con el fin de simplificar la aplicación de las nuevas normas, los suministradores de estos servicios tendrán la posibilidad de cumplir con sus obligaciones con respecto al IVA en el conjunto de la UE a través de la presentación de una declaración de IVA única en aquel Estado miembro en que estén identificados.

Desde el punto de vista del cliente, la tasa del IVA deberá ser idéntica independientemente del lugar de establecimiento del suministrador.

Contexto legal

El artículo 397 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido⁹ (la Directiva del IVA) establece que “el Consejo, por unanimidad y a pro-

⁸<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0763:FIN:ES:PDF>

⁹<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:es:PDF>

puesta de la Comisión, adoptará las medidas necesarias para la aplicación de la presente Directiva”. Basándose en dicho artículo, el Consejo adoptó el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo¹⁰ (el Reglamento de Ejecución del IVA), mediante el que se establecieron las modalidades de aplicación de determinadas disposiciones de la Directiva del IVA y se incorporó a la legislación una serie de orientaciones que el Comité del IVA había ido adoptando desde 1977.

Así, numerosas disposiciones del Reglamento de Ejecución del IVA están relacionadas con los cambios introducidos en las normas sobre el lugar de la prestación de servicios en 2008 (mediante el “paquete del IVA¹¹”). En este sentido, existe la necesidad de aclarar de estos cambios, en particular, los relacionados con los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, los cuales, a partir del 2015, serán objeto de gravamen en el Estado miembro en el que el cliente esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual. Los prestadores de este tipo de servicios no necesitarán identificarse ni pagar el IVA en ese Estado miembro.

Aunque ya se han adoptado disposiciones de aplicación de los regímenes especiales a favor de los prestadores no establecidos en el Estado miembro de imposición¹², la Comisión estima ne-

¹⁰<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:ES:PDF>

¹¹Directiva 2008/8/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios

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

¹²Reglamento (UE) n° 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos y Reglamento de Ejecución (UE) n° 815/2012 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2012, por el que se establecen las

cesario tomar medidas adicionales para garantizar una aplicación uniforme de las normas que regulan el lugar de prestación de los servicios mencionados. Resulta esencial modificar el Reglamento de Ejecución del IVA a fin de establecer normas sobre las modalidades de aplicación de las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA.

Contexto general

Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y electrónicos se gravan, por lo general, en el lugar de establecimiento o residencia del cliente. Cuando el prestador está establecido en la UE y el cliente no tiene la condición de sujeto pasivo, la prestación, sin embargo, está sujeta al impuesto actualmente en el lugar de establecimiento del prestador.

A partir del 1 de enero de 2015, todos los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y electrónicos estarán sujetos a gravamen en el lugar de pertenencia del cliente (salvo que se aplique la norma de uso y disfrute efectivo), incluso aunque este último no tenga la condición de sujeto pasivo. En ese caso, los prestadores de la UE y de terceros países habrán de determinar el lugar de establecimiento, domicilio o residencia habitual del cliente. Si el prestador no tiene acceso a un número de identificación a efectos del IVA (generalmente reservado a los sujetos pasivos) que le permita orientarse, dependerá en cierta medida de la información que le facilite el cliente.

A fin de garantizar la seguridad jurídica y evitar la doble imposición o la no imposición, es preciso

disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:290:0001:0007:ES:PDF>

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:249:0003:0010:ES:PDF>

que los prestadores dispongan de normas claras y vinculantes sobre la forma de proceder.

Las medidas de ejecución propuestas están relacionadas con los siguientes tipos de servicios:

- servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y electrónicos;
- servicios vinculados a bienes inmuebles;
- suministro de entradas para eventos culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares

Esta propuesta legislativa fue presentada por la Comisión Europea en la reunión del grupo de trabajo de fiscalidad indirecta de 8 de enero y se ha venido discutiendo en las reuniones de 24 de enero y 15 de febrero. Se seguirá trabajando en esta propuesta a finales de marzo.

3.3 IVA en el tratamiento de bonos.

Durante este primer trimestre de 2013, se ha seguido debatiendo sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos¹³. El objetivo de esta propuesta sobre el régimen del IVA aplicable a los bonos (bonos prepagados de telecomunicaciones, cheques-regalo, bonos de descuento) es hacer frente a la doble imposición o a la evasión fiscal, aclarando y armonizando las normas contenidas en la legislación de la UE. La propuesta prevé una serie de modificaciones de la Directiva del IVA, que se dividen en 5 categorías: definición de los bonos a efectos del IVA – bonos de que gravan en el momento de su emisión (“bonos univalentes”) y bonos que se gravan exclusivamente cuando se canjean (“bonos polivalentes”); momento de imposición; normas relativas a la distribución; bonos de descuento; y otras modificaciones técnicas o consecutivas.

¹³<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0206:FIN:ES:PDF>

En la reunión técnica de 6 de marzo, un grupo de Estados miembros, liderado por Alemania, señaló que el problema es una aplicación incorrecta de la Directiva vigente y que quizás bastase con aclarar las reglas de la Directiva en el Reglamento de Ejecución del IVA.

IV. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS (ITF).

4.1 Impuesto sobre las transacciones financieras.

Antecedentes

En septiembre de 2011, la Comisión presentó una propuesta de Impuesto sobre Transacciones Financieras, para garantizar la coherencia de la tributación de este sector en el mercado único y su contribución equitativa a las finanzas públicas.

Tras intensos debates sobre este tema, en las reuniones del Consejo ECOFIN del verano de 2012 se llegó a un consenso en el sentido de que no podría alcanzarse la unanimidad entre los 27 Estados miembros dentro de un periodo de tiempo razonable. No obstante, algunos Estados miembros manifestaron su firme voluntad de avanzar hacia la implantación del ITF por la vía de la cooperación reforzada.

Autorización de la Cooperación Reforzada por parte del Consejo ECOFIN

El ECOFIN del 22 de enero de 2013¹⁴ autorizó la cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto de Transacciones Financieras (ITF) de 11 Estados miembros, incluido España¹⁵. La autorización fue aprobada por mayoría cualificada, con la abstención de la República Checa, Reino Unido, Luxemburgo y Malta. El Parlamento Europeo aprobó su autorización el pasado 12 de diciembre de 2012.

Los once Estados participantes son: Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia,

¹⁴http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/135290.pdf

¹⁵http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/134949.pdf

Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia. Todos ellos solicitaron conjuntamente a la Comisión en septiembre y octubre de 2012 que redactara una propuesta de cooperación reforzada basándose en la propuesta original para la UE 27.

El Comisario de Fiscalidad y Aduanas, Algirdas Semeta, se congratuló de la decisión del Consejo, que consideró un hito en la política fiscal de la UE y también en la historia de la fiscalidad mundial ya que por primera vez un impuesto de este tipo será aplicado en un ámbito regional considerable^{16 17}.

Propuesta de la Comisión

Con la autorización del Parlamento y del Consejo, el 14 de febrero de 2013 la Comisión presentó la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se implementa la cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras¹⁸.

La propuesta de directiva refleja el ámbito de aplicación y los objetivos de la propuesta original de impuesto sobre transacciones financieras presentada por la Comisión en septiembre de 2011. Como en aquella propuesta, ésta grava todas las transacciones que tengan un vínculo con la zona en que se aplicará el ITF, así como los tipos del 0,1% para las acciones y las obligaciones y del 0,01% para los productos derivados. Sin embargo, presenta algunos cambios respecto de la propuesta original en aras de garantizar la claridad jurídica y reforzar las disposiciones contra la elusión y los abusos en el área fiscal.

Al igual que en la propuesta original, se apuesta por unos tipos bajos, una amplia base imponible y redes de seguridad frente a la posibilidad de relocalización del sector financiero. Al igual que antes, será aplicable el «principio de residencia», que implica el devengo del impuesto si alguna de

¹⁶http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/other_taxes/financial_sector/ftf_press_notice_en.pdf

¹⁷http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-42_en.htm

¹⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/com_2013_71_en.pdf

las partes de una transacción está establecida en un Estado miembro participante, con independencia del lugar en donde se realiza la transacción. Esto ocurre, tanto si la entidad financiera que participa en la transacción está establecida en la zona de aplicación del IFT, como si actúa en nombre de una parte establecida en dicha zona.

Como garantía adicional frente a la elusión del impuesto, la propuesta añade el «principio del lugar de emisión», por el que los instrumentos financieros emitidos en los 11 Estados miembros serán gravados cuando sean objeto de negociación, incluso si los negociadores implicados no están establecidos en la zona de aplicación del IFT.

Del mismo modo que en la propuesta original, se eximen las actividades financieras diarias de los ciudadanos y de las empresas (préstamos, pagos, seguros, depósitos, etc.) y tampoco se aplicará a las tradicionales actividades bancarias de inversión en el contexto de la captación de capitales ni a las transacciones financieras efectuadas en el marco de operaciones de reestructuración. La propuesta también excluye las actividades de refinanciación, la política monetaria y la gestión de la deuda pública. Por consiguiente, quedarán exentas del impuesto las transacciones con los bancos centrales y el BCE, con la Facilidad Europea de Estabilización Financiera y el Mecanismo Europeo de Estabilidad y con la Unión Europea.

Información adicional:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/other_taxes/financial_sector/index_en.htm

http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-98_es.htm

V. IMPUESTOS ESPECIALES.

5.1 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.

Se ha seguido debatiendo sobre esta propuesta de Directiva en el grupo de trabajo de fiscalidad

indirecta del Consejo. El grupo discutió la propuesta en sus reuniones de 23 de enero y 12 de marzo.

El objetivo de la propuesta es reestructurar la fiscalidad de los productos energéticos y de la electricidad 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 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) de la Directiva 2003/87/CE¹⁹ quedan exentas del pago del componente CO2 en el combustible que utilicen.

En las últimas reuniones se ha tratado sobre las exenciones totales o parciales o reducciones del nivel impositivo así como sobre los tipos mínimos.

VI. COOPERACIÓN Y FRAUDE FISCAL.

6.1 Consultas públicas sobre el Código Europeo del Contribuyente y Número de Identificación Fiscal Europeo.²⁰

El Plan de Acción contra el fraude y la evasión fiscal presentado por la Comisión en diciembre de 2012²¹ incluye el desarrollo de un código europeo del contribuyente que aclare los derechos y deberes de contribuyentes y autoridades tributarias (punto 17, dentro de las acciones a corto plazo a acometer en 2013) y de un número de identificación fiscal europeo (NIF UE) que facilite la identificación de los contribuyentes a nivel europeo

¹⁹<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:275:0032:0046:ES:PDF>

²⁰http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-154_en.htm

²¹http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf

(punto 22, dentro de las acciones a medio plazo, a acometer en 2014). En el marco de este Plan de Acción, la Comisión ha lanzado el 25 de febrero de 2013 dos consultas públicas que se mantendrán abiertas hasta el 17 de mayo de 2013. La manera de participar es a través de sendos cuestionarios electrónicos, uno sobre el código²² y otro sobre el NIF UE²³. Ambos persiguen identificar las mejores prácticas administrativas con la vista puesta adoptar las políticas adecuadas en la materia a finales de 2013.

A pesar de que la mayoría de Estados miembros cuentan con códigos que especifican los derechos y deberes de ambas partes de la relación tributaria, los contribuyentes se ven confrontados en sus operaciones transfronterizas a divergencias entre los mismos, lo que causa confusión y dificulta el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por otra parte, el incremento de la movilidad y de la actividad económica transfronteriza dificulta la labor de identificación fiscal a las autoridades tributarias, lo que socava los esfuerzos nacionales por mejorar la recaudación, provoca situaciones de doble no imposición y facilita el fraude y la evasión.

6.2 Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.²⁴

La Comisión presentó en el Consejo ECOFIN del 22 de enero de 2013²⁵ su Plan de Acción en la materia que contiene 34 medidas de fiscalidad directa e indirecta. El Plan se presenta en respuesta a una petición del Consejo Europeo, en marzo de 2012, sobre la forma de mejorar la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, en particular en relación con terceros países.

²²<http://ec.europa.eu/yourvoice/ipm/forms/dispatch?form=TPCODE>

²³<http://ec.europa.eu/yourvoice/ipm/forms/dispatch?form=EUTIN>

²⁴http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf

²⁵http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/135290.pdf

El Plan de acción identifica las medidas que se pueden desarrollar a corto, medio y largo plazo con el fin de obtener resultados concretos para todos los Estados miembros. También pretende contribuir al debate internacional y asistir al G-20 y el G-8 en los trabajos en curso en el ámbito de la fiscalidad.

Se da prioridad a las acciones ya en marcha y a la plena aplicación de la legislación en vigor. El Plan sugiere que los futuros trabajos se guíen por criterios de reducción de costes y de complejidad de los sistemas tributarios, a fin de fomentar un mejor cumplimiento por parte de los contribuyentes y de concentrarse en el logro de los objetivos.

VII. PROCEDIMIENTOS.

7.1 Procedimientos de infracción.

La Comisión pide a España que modifique las normas en materia de impuestos sobre sucesiones y donaciones en los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia

La Comisión Europea ha instado oficialmente a España a que modifique las disposiciones de la legislación relativa al impuesto sobre sucesiones y donaciones de los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia, ya que a su juicio no se ajustan a la libre circulación de capitales.

En virtud de esa legislación, la deuda pública emitida por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales y las Entidades Locales Territoriales de los tres Territorios Históricos recibe un trato fiscal preferente. Ello significa que, en caso de herencia, los títulos de deuda pública de dichas administraciones se gravan en menor medida que otros títulos similares. Según la Comisión, ese tratamiento fiscal establece una discriminación respecto de las inversiones en deuda pública emitida por otros Estados miembros de la UE o por los países del Espacio Económico Europeo.

La petición de la Comisión se hace en forma de dictamen motivado. Si la legislación no se

adapta en el plazo de dos meses, la Comisión podrá llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia de la UE.

7.2 Tribunal de Justicia de la UE.

España ha incumplido sus obligaciones derivadas del Derecho de la Unión al aplicar tipos de IVA reducidos en casos no previstos por la Directiva IVA

Tal y como ha dejado claro la Sentencia en el asunto C-360/11²⁶, de 17 de enero de 2013, España aplica un tipo reducido a categorías de bienes más amplias que las previstas en la Directiva IVA en el ámbito de los productos farmacéuticos y equipos médicos.

La Directiva IVA (anexo III) enumera las categorías de entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que los Estados miembros pueden aplicar un tipo de IVA reducido. Entre estas categorías figuran los productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y el tratamiento con fines médicos o veterinarios y los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos. Al considerar que, en este ámbito, España aplicaba un tipo reducido a categorías más amplias que las previstas en la Directiva IVA, la Comisión emitió, el 25 de noviembre de 2010, un dictamen motivado en el que instaba a España a ajustarse a lo dispuesto en su texto. España reiteró su convicción de que la Ley española del IVA es conforme con lo establecido por la Directiva IVA. En este contexto, la Comisión decidió interponer un recurso.

En la sentencia, el Tribunal de Justicia declara que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva IVA.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia considera que la aplicación de un tipo reducido de IVA a

las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos es contraria a la Directiva IVA.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia estima que la Directiva IVA no permite la aplicación de un tipo de IVA reducido a los «productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales».

En tercer lugar, el Tribunal de Justicia declara que la aplicación de un tipo de IVA reducido a los aparatos y complementos utilizados para aliviar las deficiencias físicas de los animales es contraria a la Directiva IVA.

Por último, el Tribunal de Justicia afirma que no puede aplicarse un tipo de IVA reducido sobre los aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre, pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los discapacitados.

VIII. PUBLICACIONES.

8.1 Tipos de IVA aplicables en los Estados miembros de la UE.

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

8.2 Estudio prospectivo anual sobre el crecimiento.

El Estudio destaca cinco áreas prioritarias sobre las que deberían adoptarse medidas a nivel de la UE y de los Estados miembros para garantizar una mejor coordinación y políticas más eficaces para situar la economía europea en una senda de crecimiento sostenible: proseguir un saneamiento fiscal diferenciado y favorecedor del crecimiento, restaurar la normalidad en las actividades de concesión de créditos que favorezcan el crecimiento, promover el crecimiento y la competitividad actuales y futuros, combatir el

desempleo y las consecuencias sociales de la crisis y modernizar la Administración Pública.

El Estudio es el punto de partida para el Semestre Europeo, que consiste en la supervisión simultánea de las políticas presupuestarias de los Estados miembros y de las reformas estructurales, de acuerdo con normas comunes y plazos, durante un periodo de seis meses cada año.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0750:FIN:ES:PDF>

8.3 Estudios hechos para la Comisión Europea.

- Niveles efectivos del impuesto de sociedades en una Europa ampliada

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/effective_levels_company_taxation_final_en.pdf

- Tipos de imposición efectivos a nivel industrial usando la metodología Devereux/Griffith

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/effective_tax_levels_en.pdf

- Estudio sobre el IVA en el sector público y las exenciones de interés público

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf

- Estudio sobre la aplicación del principio actual para el lugar de provisión de los servicios B2B a los proveedores B2B de los bienes

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

- Estudio sobre la viabilidad e impacto de un retorno del IVA Standard común

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



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

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (*)

7- EL PRINCIPIO DE ARMONIZACIÓN COMO PRINCIPIO DE RELACIÓN ENTRE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

En el acercamiento que hemos realizado al principio de armonización fiscal en el apartado 3 de este análisis, hemos puesto de manifiesto la existencia de un tercer y último plano de actuación del mismo que es el que afecta a los sistemas tributarios forales de la CAPV entre sí. Hemos visto, asimismo, como esta competencia armonizadora es residenciada por el EAPV, en su actualización de los derechos históricos, en el Parlamento Vasco, al establecer su competencia legislativa para la coordinación, armonización fiscal y colaboración dentro de la CAPV (art.41.2a) y cómo el ejercicio de esta competencia supone de manera incuestionable una limitación a la plena capacidad normativa de los Territorios Históricos.

Lo cierto es, y ya lo anunciamos cuando calificamos al principio de armonización fiscal como polisémico, que las características y el contenido de la competencia de armonización fiscal intra-CAPV no son coincidentes ni con la armonización fiscal de la Unión Europea ni con la armonización fiscal con el Estado, que hemos analizado hasta ahora, siendo por tanto un principio de características propias aunque, como no podía ser de otra manera, no del todo ajeno a los otros dos.

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

7.1. Rasgos definitorios del principio de armonización fiscal en el ámbito interno de la CAPV

Empezaremos por analizar los puntos de coincidencia y divergencia con el principio de armonización de orden comunitario.

En el caso de la Unión Europea afirmamos que las instituciones comunitarias carecen de potestades normativas directas en materia fiscal, sin embargo la constitución de las Comunidades Europeas supuso una cesión de soberanía fiscal de los Estados, que ostentaban la competencia originaria para regular tributos, a las instituciones comunitarias. Por tanto, la Unión Europea puede armonizar los impuestos indirectos en los que se cedió potestad normativa, así como algunos aspectos de la imposición directa. A nuestro juicio, podemos entender que existe una similitud entre la constitución de las Comunidades Europeas y la configuración jurídica de la CAPV, en el sentido de que en este segundo caso, como hemos dejado apuntado al inicio de nuestro estudio, también se produce una cesión de las potestades tributarias de los Territorios Históricos, en la actualización de los derechos históricos forales a través del EAPV, al atribuir la competencia armonizadora a las Instituciones comunes, nuevo actor en esta materia potencialmente limitador del tradicional ejercicio soberano de dicha competencia por parte de las provincias aforadas.

Sin embargo, la Unión Europea requiere la unanimidad de los Estados Miembros para llevar adelante la armonización fiscal, por tanto es una

cesión de soberanía fiscal condicionada, y además la armonización europea tiene naturaleza instrumental puesto que la Unión Europea sólo ejerce sus competencias armonizadoras si ello es necesario para el cumplimiento de sus objetivos especificados en los Tratados constitutivos. En el caso de la armonización fiscal del Parlamento Vasco, no se exige la participación de los Territorios Históricos para aprobar las leyes armonizadoras, sino que la decisión sobre la armonización depende únicamente de la voluntad del Parlamento Vasco.

La ratio dicendi de esta potestad armonizadora del Parlamento Vasco se encuentra, en nuestra opinión, en el particular sistema de financiación del que se dota la CAPV¹ de carácter marcadamente confederal y solidario desde el punto de vista interterritorial, basado en "el riesgo compartido", en el que la principal fuente de recursos de la CAPV está constituida por las aportaciones de las Diputaciones Forales, que son las exclusivas tenedoras del poder tributario, fuente principal de las citadas aportaciones². Salvando todas las distancias, en esta razón también encontramos un cierto paralelismo con el sistema de financiación de la Unión Europea, en el que también encontramos un "riesgo compartido" de menor intensidad, ya que una parte de los recursos comunitarios está constituida por un porcentaje de recaudación de los Estados Miembros por IVA, impuesto sobre el que las Instituciones comunitarias detentan una rotunda competencia armonizadora.

Finalmente otro de los puntos de convergencia entre ambos principios armonizadores, el comu-

¹ FERNANDEZ RODRIGUEZ, T. R. "Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca". Civitas. Madrid 1985. En sus palabras "... el funcionamiento de los sistemas tributarios forales no es indiferente para la Comunidad como tal, ya que son parte decisiva de la Hacienda General del País Vasco, que condiciona las restantes fuentes de recursos susceptibles de nutrirlos, con las que, en consecuencia, deben estar estrechamente coordinados".

² Artículos 42 a 45 del EAPV y Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos.

nitario europeo y el comunitario vasco, es la ausencia de un régimen tributario de referencia, ante la cual lo que se persigue es la convergencia entre sistemas tributarios que se interrelacionan entre sí por pertenecer a una entidad semi-confederado.

El principio de armonización fiscal intra-CAPV también difiere del que rige en las relaciones tributarias con el Estado. Las reglas de armonización con el Estado establecidas en el artículo 3 del Concierto deben ser respetadas por la normativa tributaria de los Territorios Históricos, que, esta vez sí, tienen un término de referencia: la normativa tributaria de Territorio común.

Por otro lado, si la armonización fiscal en la Unión Europea precisa de la unanimidad de los sujetos que van a ser armonizados, en el caso de la armonización fiscal con el Estado se parte de un acuerdo previo Estado-País Vasco (Instituciones comunes y Territorios Históricos) en el seno de la Comisión Mixta de Concierto Económico, acuerdo que posteriormente se materializa en el Concierto Económico, que como hemos analizado contiene las reglas armonizadoras, impidiendo de esta manera que cada parte pueda, de manera unilateral, fijar nuevos criterios armonizadores que afecten a las potestades normativas de la otra parte.

Sin embargo, la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración, que desarrolla el principio estatuario armonizador intracomunitario no prevé esta naturaleza paccionada, constituyendo el único aspecto de las relaciones financieras y tributarias en el que los Territorios Históricos se encuentran privados de la protección formal que les otorga la necesidad de acordar, en el seno de comisiones paritarias, el contenido de las decisiones a adoptar.

Además, como pasaremos a analizar a continuación, la armonización intra-CAPV se configura de manera más limitativa e intensa que la que se desprende de las reglas de armonización previstas en el Concierto Económico y creemos encontrar su fundamentación en sus modelos de financiación pública diametralmente opuestos,

el de "riesgo compartido", en el caso de las relaciones entre los Territorios Históricos y las Instituciones comunes de la CAPV y el de "riesgo unilateral", en el de las relaciones financieras entre el Estado y la CAPV.

A pesar de que encontramos más diferencias que similitudes entre el contenido de los dos principios armonizadores, ambos comparten el campo sobre el que actúan, es decir, los tributos concertados de normativa autónoma, ya que en ambos supuestos la armonización solamente pueden ser vulnerada en relación con aquellas figuras tributarias que los Territorios Históricos tienen capacidad para regular de manera diferente a la regulación de Territorio común y/o, a su vez, de manera diferente entre sí.

Todo lo anterior nos lleva a concluir que el principio de armonización intracomunitario vasco es un principio autónomo y de contenido específico que responde a unos fundamentos y objetivos propios y diferenciados. Por ello, entendemos, a diferencia de algunos autores, que la mención estatutaria a las "idénticas finalidades"³, recogida en el artículo 41.2 a), es una mera fórmula estilística utilizada por el legislador autonómico para evitar la reiteración de las palabras coordinación, armonización y colaboración pero que de ninguna manera nos puede llevar a interpretar que el contenido de dichas finalidades deba ser idéntico.

7.2. El principio de armonización fiscal en la Ley de Territorios Históricos

La Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, más conocida por Ley de Territorios Históricos (LTH), diseña la estructura insti-

³ Artículo 41.2.a) "Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley."

tucional del sector público de la Comunidad Autónoma Vasca, tanto en lo que se refiere a la asignación de las competencias asumidas estatutariamente por la CAPV a cada uno de los niveles de gobierno, como al establecimiento de los principios y reglas que van a regir el sistema de financiación de los mismos, ocupando un lugar destacado en el ordenamiento jurídico interno de la CAPV.

Esta Ley también se preocupa por la competencia de armonización fiscal residenciada en el Parlamento Vasco y, en su artículo 14.3, establece:

"3. Sin perjuicio del ulterior desarrollo por el Parlamento Vasco de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los Territorios Históricos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía, las disposiciones que dicten sus Órganos Forales competentes, en el ejercicio de la potestad normativa reconocida en el Concierto Económico, regularán de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos⁴."

En un primer acercamiento y al margen de las potestades armonizadoras reconocidas del Parlamento vasco, este precepto parece contener un mandato claro a los Territorios Históricos de uniformización en la regulación foral de los elementos sustanciales de los distintos impuestos, limitando intensamente sus competencias en el ámbito tributario. Sin embargo, dicho mandato se ve matizado, por una parte, por el artículo 7.a).6 de la misma ley que reconoce como competencias exclusivas de los Territorios Históricos "las establecidas en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía y, en general, todas las que tengan atribuidas por la Ley del Concierto Económico y por otras normas y disposiciones de carácter tributario", y, por otro, por lo dispuesto en la Disposición Transitoria Tercera, que debilita considerablemente la rotundidad de la dicción del mencionado artículo 14.3.

La Disposición Transitoria Tercera de la LTH complementando al artículo 14.3, establece:

⁴ El subrayado es nuestro.

"1. Lo preceptuado en el artículo 14.3 de esta Ley será de aplicación a partir de la fecha que expresamente se disponga en la Ley que, sobre coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los Territorios Históricos, dicte al Parlamento Vasco, al amparo de lo establecido en el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía.

2. Desde la publicación de la presente Ley hasta la entrada en vigor de la Ley del Parlamento a que se ha hecho referencia en el número anterior, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas adoptará cuantos acuerdos conduzcan a una mayor coordinación entre los Territorios Históricos, sin perjuicio de su posterior aprobación por los Órganos Forales en cada caso competentes."

Como vemos, esta Disposición transitoria pospone a futuro el mandato del artículo 14.3 LTH dejando en la voluntad del Parlamento Vasco hacer efectivo el mismo e incluso concretar su contenido, determinando, en virtud de sus competencias armonizadoras, los elementos a considerar como sustanciales de las distintas figuras tributarias. Además y en el ínterin, la Disposición Transitoria Tercera sólo habla de coordinación, dice que ésta ha de acordarse en el seno de un órgano, el Consejo Vasco de Finanzas, cuya composición paritaria y forma de adopción de acuerdos, garantiza la posición de los Territorios Históricos, y que, además, las medidas de coordinación que acuerden han de ser posteriormente aprobadas por los Órganos Forales competentes.

Es evidente, que la lectura conjunta de los mencionados artículos 14.3, 7.a).6 y de la Disposición Transitoria Tercera difumina claramente el mandato uniformizador que parece establecer el artículo 14.3 LTH y se traduce en un régimen más respetuoso con la competencia foral.

Sin embargo, una interpretación en sentido contrario dio lugar a la interposición de un recurso de inconstitucionalidad contra estos preceptos por entender que limitaban indebidamente las facultades normativas de los Territorios Históricos en materia tributaria, estableciendo para el futuro un sistema de uniformidad tributaria que resultaría radicalmente contrario a la competencia norma-

tiva de aquéllos, reconocida por el artículo 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. Desafortunadamente, ya que su pronunciamiento hubiera sido de gran valía en la época actual, el Tribunal Constitucional evitó pronunciarse sobre su constitucionalidad⁵ y no entró en el fondo de la misma, ni analizó los motivos de inconstitucionalidad alegados, remitiéndose a los términos en que en un futuro se concreten las reglas armonizadoras sobre "coordinación, armonización fiscal y colaboración" entre los Territorios Históricos, mediante Ley que dicte el Parlamento Vasco, para efectuar el análisis de constitucionalidad. Dicha Ley de armonización (3/1989, de 30 de mayo de armonización, coordinación y colaboración fiscal) nunca ha sido recurrida.

7.3. La Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal

La norma a la que hacen referencia los artículos 41.2.a) del EAPV, el artículo 14.3 y la Disposición Transitoria Tercera de la LTH y el artículo 2.Uno.Cuarto del Concierto Económico, se ha concretado en la aprobación por el Parlamento Vasco de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, sobre armonización fiscal, coordinación y colaboración⁶.

La Ley fue objeto de una reforma posterior en el año 1998, mediante la Ley 4/1998, de 6 de marzo⁷, como respuesta a la ampliación de la

⁵ STC 76/1988, (FJ 12) "El análisis de la aducida inconstitucionalidad requiere tener en cuenta que la Disposición adicional tercera L.T.H. en su primer apartado específica que «lo preceptuado en el art. 14.3 de esta Ley será de aplicación a partir de la fecha que expresamente se disponga en la ley que sobre» coordinación, armonización fiscal y colaboración entre los territorios históricos, dicte el Parlamento Vasco, al amparo de lo establecido en el art. 41.2 a) del Estatuto de Autonomía». Por tanto, y ante el carácter genérico del art. 14.3, que se refiere sin mayor precisión a «los elementos sustanciales de los distintos impuestos» será esa ley la que habrá de determinar qué se entiende por «elementos sustanciales» que habrán de ser regulados de manera uniforme. El examen de si se ha respetado la garantía institucional del régimen foral en materia fiscal habría de hacerse, pues, respecto a los mandatos de esa ley, sin que quepa un pronunciamiento sobre la cuestión cuando tal ley no constituye objeto del presente recurso, ni ha sido sometida al juicio de este Tribunal."

⁶ BOPV 109, de 9 de junio de 1989.

⁷ BOPV 60, de 30 de marzo de 1998.

capacidad normativa en los impuestos directos que la modificación del Concierto Económico de 1981, mediante la Ley 38/1997, de 4 de agosto, había otorgado a los Territorios Históricos.

La exposición de motivos de la Ley 3/1989, como de muchas otras leyes, contiene importantes pautas interpretativas a la hora de enfrentarnos a su articulado. En ella, se marca como objetivo ejercitar su competencia armonizadora en materia tributaria, dando así cumplimiento a las previsiones legales contenidas en las diferentes leyes que han ido configurando el entramado institucional de la Comunidad Autónoma (41.2 a) EAPV, en la Ley del Concierto y en el artículo 14.3 de la LTH).

A diferencia de la colaboración y la coordinación cuyo significado parece estar claro para el legislador autonómico⁸, éste encuentra mayores dificultades para establecer una clara definición de lo que se entiende por armonización, *“en la medida en que el alcance de la misma es ciertamente complicado de precisar pudiendo llegar, en última instancia, al propio concepto de uniformización.”* Consciente de la difícil frontera que separa a ambos conceptos, aclara que *“que en materia de armonización no se trata de alcanzar la misma por la vía de la uniformización de toda la normativa que deba emanar de los órganos competentes de los territorios históricos en materia tributaria. No se trata pues de evitar toda posibilidad de diferenciación de un sistema tributario con otro, sino de establecer las líneas básicas por las que se deben desenvolver los mismos.”*

En cuanto a la técnica legislativa para llevar a cabo su misión, la exposición de motivos de la Ley nos indica que existían dos posibilidades: *“Una era regular todos y cada uno de los aspectos llegando en una sola Ley a la regulación con-*

⁸ La exposición de motivos de la Ley establece: *“la colaboración como la acción por la cual se obra juntamente con otros para la consecución de un mismo fin y la coordinación como la manera de concertar esfuerzos para una acción común coincidiremos en que no hay mayor dificultad en articular estos procesos que la que se derive de la materialización de los mismos. Son pues procesos que en sí mismos denotan una unidad de objetivos a alcanzar.”*

creta y expresa de todas las materias susceptibles de ser recogidas en la normativa a desarrollar. La otra fórmula alternativa consiste en la elaboración de una ley marco para el posterior desarrollo de los aspectos más concretos y específicos.”

La Ley optó por la segunda porque en esta materia hay que actuar *“de manera delicada y respetuosa con las competencias de las diferentes instituciones”*, y hallar *“un mecanismo ágil y adaptable a la propia dinámica de la normativa tributaria”*. Para conjugar ambos aspectos la adopción de la vía de una ley marco se presentaba como la *“fórmula más idónea para abordar con garantías este proceso de armonización, coordinación y colaboración.”*

Por otra parte, *“para garantizar que las disposiciones que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos se ajusten a lo dispuesto en las normas armonizadoras”* se establece la emisión de un informe preceptivo por parte del Órgano de Coordinación Tributaria, que se crea en esta ley de composición paritaria con una finalidad armonizadora ex ante, que analizaremos en profundidad en nuestro comentario sobre las implicaciones prácticas de este principio en el apartado 8.1.

En suma, la ley armonizadora pretende establecer las bases para lograr el difícil equilibrio entre el respeto a la capacidad normativa de cada uno de los Territorios Históricos y un nivel de armonización suficiente entre los tres sistemas tributarios de la CAPV. Nos enfrentamos por tanto a una articulación del principio de armonización *“sui generis”*, específico de la CAPV y fuertemente vinculado a la ordenación institucional, competencial y financiera del modelo de autogobierno vasco.

7.3.a) El poder armonizador intracomunitario atribuido al Parlamento Vasco

A juicio de algunos autores⁹, el artículo 1 de la Ley 3/1989 establece su naturaleza de ley-marco del

⁹ LARREA JUMENEZ DE VICUÑA, J.L. y LAMBARRI GOMEZ, C. *“El Concierto Económico”* IVAP, Oñati, 1995.

régimen tributario de los Territorios Históricos de la CAPV, para su ulterior desarrollo en futuras leyes del Parlamento Vasco, atribuyendo al Parlamento Vasco el rol de garante de una política fiscal común en la CAPV, a través de la determinación del mínimo contenido normativo al que la armonización debe atenerse pero sin ahogar o eliminar por entero la capacidad normativa de los Territorios Históricos, que podrían seguir aprobando la normativa fiscal en ejercicio de sus competencias dentro del margen que la Ley les concede.

No podemos estar más en desacuerdo con esta interpretación que consideramos contraria a lo establecido en el artículo 41.2.a) del EAPV, que configura a la armonización en manos del Parlamento Vasco como una limitación excepcional de las potestades forales.

Más bien entendemos, junto a otra parte de la doctrina¹⁰, que a pesar del papel de marco armonizador que se le otorga a esta ley en la exposición de motivos y de su pretensión de tener carácter básico que se puede desprender de la propia redacción del primer párrafo de su artículo 1¹¹ en conjunción con el primer párrafo de su artículo 2¹², dicha pretensión no constituye un límite real que se imponga al legislador a futuro, resultando jurídicamente factible que una ley armonizadora aprobada con posterioridad por el Parlamento Vasco se separe de los principios sentados en esta ley, justificando dicha separación en su exposición de motivos.

El segundo párrafo del artículo 2 de la Ley simplemente reproduce lo dispuesto en el artículo 14.3

¹⁰ RUBI CASSINELLO, J, "La armonización fiscal en el País Vasco" Seminario "El 25 aniversario de la Ley de Territorios Históricos". Fundación Sabino Arana. 2008.

¹¹a) Establecer el marco de armonización del régimen tributario de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma de Euskadi, para su ulterior desarrollo en futuras leyes del Parlamento Vasco.

¹²"Las normas tributarias de los Territorios Históricos observarán las normas que en materia de armonización fiscal establezcan las leyes del Parlamento Vasco sobre los aspectos y con el alcance señalados en la presente ley, además de las contenidas en la Ley del Concierto Económico."

de la LTH, ya comentado, cuando impone la obligación de uniformización de los elementos esenciales de los distintos tributos. Es en el párrafo tercero en el que encontramos de nuevo la tensión ya mencionada entre las potestades tributarias forales y la competencia armonizadora del Parlamento Vasco, que la Ley 3/1989 intenta resolver introduciendo como baremo de la desarmonización el concepto de "*presión fiscal global equivalente*."¹³

A nuestro entender los problemas, interpretaciones jurisprudenciales, críticas y virtudes que hemos puesto de manifiesto, en el apartado 6.1.b) anterior, al analizar la regla armonizadora relativa a la "*presión fiscal efectiva global equivalente*" del artículo 3 del Concierto Económico, son aplicables a la hora de interpretar este principio, máxime teniendo en cuenta que el principio autonómico nunca ha llegado a ser interpretado por los tribunales.

La diferencia más notable en la formulación de ambos principios consiste en la eliminación del calificativo "efectiva" en la regla contenida en la Ley 3/1989 y la propia letra del artículo 2, "*disposiciones normativas diferentes*", que nos induce a interpretar que se ha pretendido tener en cuenta como parámetro de desarmonización la presión fiscal nominal, a pesar de que no se menciona expresamente, huyendo de la presión fiscal efectiva que es un parámetro que escapa en parte del control del legislador foral. Este razonamiento nos llevaría a establecer como único margen de actuación de cada Territorio Histórico el derivado de la compensación entre las diferencias normativas de unas figuras tributarias con otras dentro de cada sistema foral, de tal manera que la comparación entre la presión nominal global de cada Territorio Histórico ofrezca resultados "equivalentes".

A pesar de la literalidad de este precepto, entendemos que si lo que preocupa en las relaciones

¹³"El nivel de armonización alcanzado podrá permitir la existencia de disposiciones normativas diferentes en los territorios históricos, siempre que éstas garanticen una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma."

Estado-País Vasco es el mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente entre ambos sistemas tributarios forales, tal y como refleja el principio armonizador del Concierto Económico, con mucha más razón el legislador autonómico debería exigir el mantenimiento de una presión fiscal efectiva equivalente entre los tres sistemas tributarios, que integran la CAPV, en vez de una presión fiscal nominal que, como sabemos, puede derivar en presiones fiscales efectivas dispares. Y decimos esto porque el modelo de financiación intracomunitario vasco, fundamentado en el "riesgo compartido" y en la aportación de las Diputaciones Forales a la Hacienda General del País Vasco, está construido en base a un principio de homogeneidad razonable desde el punto de vista recaudatorio, que exigiría una armonización reforzada, en términos de comparación con el sistema de Concierto Económico, que consideramos que se encontraría garantizada en mayor medida mediante la exigencia del mantenimiento de una presión fiscal equivalente efectiva, en vez de nominal.

Por ello ante la ausencia de adjetivo que la califique en la redacción de la Ley 3/1989 entendemos que sería necesario de *lege ferenda* establecer específicamente a qué presión fiscal se quiere referir el legislador autonómico en este artículo.

Otra de las diferencias que encontramos entre este principio armonizador en el Concierto Económico y en la Ley 3/1989, es la exigencia de esta última de que las disposiciones forales normativas garanticen dicha equivalencia de presión fiscal lo que impone un requisito en el ámbito intracomunitario ausente en las relaciones con el Estado, que por la dificultad de su cumplimiento, ya que es prácticamente imposible evaluar el cumplimiento del mismo ex ante en términos de garantía dadas las dificultades de concreción y medición del mismo, lo que nos lleva a pensar que responde más a un recurso de estilo del legislador autonómico que a otra cosa.

Por tanto concluimos que ambos principios armonizadores, aunque responden a fundamentaciones de naturaleza diversa derivadas de los

diferentes planos de relaciones jurídico públicas sobre los que inciden y, ante la ausencia de jurisprudencia interpretativa de su virtualidad en la Ley 3/1989, son de contenido y significado muy similar.

7.3.b) La mayor intensidad en la configuración del principio de armonización atribuido al Parlamento Vasco

Lo que es indudable y razonable, a nuestro parecer, es que la coherencia del sistema de financiación diseñado por el EAPV y la LTH exige un grado de armonización suficiente de las distintas figuras impositivas de los sistemas tributarios forales que proveen al sostenimiento de los gastos comunes. Y que dicho grado a su vez resulta ser más intenso que el que es exigible en el Concierto Económico. El problema es determinar cuál es el nivel idóneo de armonización que permita garantizar el ejercicio de las potestades tributarias sin que se produzca un detrimento en el modelo que posibilita la financiación de dichos gastos.

En nuestra opinión, el esquema establecido por la Ley 3/1989, tras su reforma de 1998, nos ofrece un panorama armonizador de gran intensidad en manos del Parlamento Vasco, puesto que se establece una potencial armonización de todos los elementos de los impuestos concertados de normativa autónoma, salvo el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuya exclusión no logramos explicar¹⁴. Lógicamente no se contempla la armonización del IVA ni del resto de impuestos concertados de normativa común. Es decir, este sistema en la práctica equivaldría a la uniformización de los impuestos concertados, cuasi-anulando las potestades normativas materiales de los Territorios Históricos en la práctica.

Por una parte, se diferencian aspectos armonizables con carácter general y otros específicos correspondientes a los distintos impuestos. Respecto a los primeros, el artículo 3 establece que podrán armonizarse los criterios de delimitación de las re-

¹⁴Es ilustrativa la intervención del Sr. Olaverri en el debate parlamentario.

<http://www.parlamento.euskadi.net>

laciones jurídico-tributarias frente a las Diputaciones Forales, cuando el sujeto pasivo ejerza actividades que supongan un hecho imponible o el nacimiento de una obligación tributaria en más de un Territorio Histórico. Asimismo, se podrán armonizar los plazos de presentación de declaraciones y los modelos de autoliquidación, que en todo caso serán válidos para declarar ante cualquiera de las Administraciones de los territorios históricos.

En cuanto al grado de armonización en cada figura tributaria específica, la identificación que el legislador autonómico realiza de los elementos sustanciales de cada impuesto a armonizar viene determinada por la capacidad de regulación autónoma que tengan los Territorios Históricos en cada momento. Así, se desprende de la exposición de motivos de la Ley 4/1998, de 6 de marzo, de modificación de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal, que establece: *“El contenido de la presente ley delimita las materias que deben ser objeto de armonización en aquellos tributos o aspectos en los que la modificación del Concierto ha otorgado a las instituciones del País Vasco nuevas competencias normativas, y el camino emprendido es el mismo que en 1989, al establecerse un marco general sin ánimo uniformador, pero que afecte a los elementos sustanciales de cada una de las figuras tributarias.”*

Es por ello que tras la modificación del Concierto Económico 1981, que tuvo lugar en 1997 y supuso una ampliación cuasi-ilimitada de las competencias normativas de los Territorios Forales en materia de imposición directa, se aprobase la única reforma que ha sufrido la Ley 3/1989, operada por la Ley 4/1998, para ampliar los aspectos armonizables de los sistemas tributarios forales haciéndolos coincidir con las nuevas competencias asumidas por los Territorios Históricos.

A pesar de todo lo anterior, la exigencia de que dicha armonización tenga lugar “cuando proceda”, inciso recogido en cada una de los impuestos a armonizar, hace equilibrar la balanza, en parte, hacia el respeto a las potestades forales.

Mucho se ha elucubrado sobre el sentido y la aplicación de este inciso. De todas las interpretaciones posibles hacemos nuestra la que entiende que se está refiriendo a una armonización *ex post* a realizar por el Parlamento Vasco. Es decir, la que procedería ante aquella situación en la que, tras producirse y constatarse una desarmonización contraria a lo dispuesto en la Ley, es necesario adoptar las medidas correctoras oportunas para recuperar el status de armonización idóneo que ha sido vulnerado y garantizar la suficiencia del modelo de financiación autonómica.

Si bien es verdad que la armonización a posteriori parece contraria a la naturaleza armonizadora *ex ante* que claramente se aprecia en el instrumento armonizador por excelencia que la propia Ley crea como garantía de la misma, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, no es menos cierto que en el debate parlamentario de la Ley 3/1989 quedó claro que la armonización podría ser tanto previa como *ex post*¹⁵ y nada parece obstar a que la propia Ley 3/1989 contenga en su articulado mecanismos armonizadores aplicables en ambos momentos temporales.

8. LA INCIDENCIA PRÁCTICA DEL PRINCIPIO DE ARMONIZACIÓN INTERNO DE LA CAPV EN LA CAPACIDAD NORMATIVA FISCAL DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA

En la práctica, sin embargo, el modelo descrito, que tanta literatura jurídica ha generado, no se ha llegado a aplicar en estos 22 años, fundamentalmente porque no se ha aprobado ninguna Ley de armonización, no haciéndose efectivo el mandato contenido en la Disposición Adicional de la misma que obligaba al Gobierno a ir remitiendo al Parlamento Vasco el proyecto o proyectos de ley correspondientes a la armonización fiscal de los distintos impuestos. Además, en un plazo no superior a un año desde la aprobación de la Ley 3/1989, el Gobierno Vasco debería haber remitido al Parlamento Vasco los proyectos de ley correspondientes a los aspectos armonizadores de carácter general y a la armonización de los incentivos fiscales en el Impuesto sobre la

¹⁵<http://www.parlamento.euskadi.net>

Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

Por eso, si como dice la exposición de motivos de la Ley 3/1989, la coordinación y colaboración habida entre las instituciones del País Vasco por un común propósito de cooperación fueron muy positivas, hasta el momento de su aprobación, para avanzar por el camino de la configuración de unas relaciones estables, lo mismo ha ocurrido desde entonces hasta hoy. Así, el trabajo desarrollado en estos años en aras a la aproximación de las legislaciones por las Diputaciones Forales y del Gobierno Vasco en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria ha resultado ser muy fructífero y ha hecho innecesario el ejercicio de la iniciativa legislativa armonizadora ante el Parlamento Vasco sin que se hayan suscitado conflictos entre las Instituciones Comunes y Forales, al menos hasta épocas relativamente recientes.

8.1. El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi

La Exposición de Motivos de la Ley 3/1989 establece que el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) se crea con la misión, entre otras, de garantizar que las disposiciones que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos se ajusten a lo dispuesto en las normas armonizadoras mediante la emisión de un informe preceptivo que deberá ser emitido en un tiempo determinado.

Según establece el artículo 16 de la Ley, el OCTE se compone de seis miembros, tres de ellos representantes del Gobierno Vasco y un representante de cada una de las Diputaciones Forales. En cumplimiento del mandato contenido en el mismo artículo, en reunión constitutiva de 22 de setiembre de 1989 se dotó de sus normas de procedimiento y, a pesar de que la Ley 3/1989 determina que sus acuerdos se adoptarán por mayoría absoluta, ha sido práctica habitual en el funcionamiento de este órgano que dichos acuerdos se adopten por unanimidad.

Para garantizar la armonización en la elaboración de la normativa tributaria, el OCTE se en-

carga de emitir informe sobre los proyectos de disposiciones forales de carácter general relativos a materias que hayan sido objeto de armonización. Con este fin las Diputaciones Forales envían a este órgano con carácter previo a su aprobación dichas disposiciones para que se emita un informe dentro del plazo de treinta días, o de diez días en supuestos de urgencia, pasado el cual se entenderá emitido en sentido favorable.

En cuanto a la emisión del informe preceptivo, entendemos necesario hacer una serie de precisiones. Por un lado, llama la atención su naturaleza no vinculante y la ausencia de efectos ex lege en el caso de que este informe sea negativo. A nuestro juicio, la ausencia de fuerza vinculante del informe es muy razonable debido a que la virtualidad del mismo es garantizar que el contenido de los proyectos de disposiciones generales de los Territorios Históricos se sometan a la consideración de los órganos competentes para aprobarlos en condiciones de cumplimiento de las reglas de armonización. Nos encontramos pues ante una armonización ex ante, que intenta prevenir potenciales desarmonizaciones producidas por disposiciones normativas dispares y que, como no podía ser de otra manera, resulta ser respetuosa con las competencias de los órganos forales competentes para la aprobación de la disposición normativa a armonizar según el rango de la misma, las Diputaciones Forales o las Juntas Generales de los Territorios Históricos.

Aunque en contadas ocasiones¹⁶ ha llegado incluso a producirse el caso de que un anteproyecto de Norma Foral, no habiendo sido informado favorablemente por el OCTE, ha sido sometido a las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia y aprobado en sus propios términos, sin que sea posible reacción alguna frente al ataque a la armonización realizado, tal y como ha dispuesto el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que considera necesaria la existencia de un desarrollo legislativo que concrete reglas

¹⁶En el caso de Bizkaia, la última de ellas muy reciente la encontramos en la aprobación de la Norma Foral 1/2012 de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013, y otras medidas tributarias.

objetivas de armonización cuya infracción pueda ser invocada para constatar dicho ataque, sin que sea suficiente una supuesta vulneración de la Ley 3/1989 puesta de manifiesto en el informe del OCTE¹⁷.

A nuestro juicio y teniendo en cuenta, no tanto lo que dispone el articulado de la Ley 3/1989 sino lo que no dispone, es decir, la realidad del funcionamiento de este órgano, podemos afirmar que ha constituido y constituye un instrumento ágil y eficaz para la armonización normativa entre los sistemas tributarios del País Vasco.

Y esto por diversas razones.

En primer lugar, porque en su seno de manera pacífica y por unanimidad se han pactado los puntos de conexión homogéneos internos para el reparto competencial entre los tres Territorios Históricos, tanto de la capacidad normativa y de inspección como de la exaccionadora, de todas las figuras impositivas que integran los sistemas tributarios forales, lo que en argot fiscal vasco se denomina "intraconcierto".

En segundo lugar, porque todas las reformas tributarias de las figuras de la imposición directa han sido elaboradas y acordadas en su seno dando como resultado, sin traumatismos pero con los avatares propios de los procesos negociadores, proyectos armonizados, informados positivamente, y en los que el grado de identidad en la regulación es elevadísimo.

En tercer lugar, porque el OCTE ha sido respetuoso con las realidades propias de cada Territorio Histórico y los tratamientos fiscales particulares que éstas requieren. A modo de ejemplo mencionamos: en el caso de Bizkaia, la Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, que regula los efectos fiscales de la aplicación del Derecho civil foral, propio de éste Territorio Histórico e inexistente en los otros dos; en el caso de Guipuzkoa, el régimen fiscal especial de los trabajadores transfronterizos de aplicación a aquellos residentes en Gipuzkoa que cruzan la frontera a trabajar a Francia; y en

Álava/Araba, el régimen especial de tributación para los agricultores que se dedican al cultivo de la patata o de la vid.

A nuestro juicio lo que ha facilitado el éxito del funcionamiento de este órgano ha sido su carácter fundamentalmente técnico, que posibilita, con un margen muy amplio, el acuerdo y el éxito en las negociaciones, lejos de la exposición mediática mas propia de foros políticos.

Sin embargo, también ha habido contadas y sonoras excepciones al buen funcionamiento de la armonización previa y preventiva llevada a cabo por el OCTE, que pasamos a comentar en el apartado siguiente.

8.2. La práctica de la desarmonización entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos

Dos son los supuestos de desarmonización entre la normativa fiscal de los Territorios Históricos que han abierto el debate, en la práctica, sobre la tensión existente entre el reconocimiento a los Territorios Históricos de una potestad tributaria exclusiva y la atribución al Parlamento Vasco de la competencia para dictar normas de armonización fiscal, que obliga a encontrar el punto de equilibrio que, haciendo posible la segunda, no produzca un vaciamiento de la primera.

El primero es el relativo a la modificación de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que llevaron a cabo los Territorios Históricos en 2007.

Como ha sido y es la práctica habitual seguida por las instituciones vascas desde la creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi en 1989, dicha reforma fue el resultado de un proceso de reflexión conjunta y de negociación en su seno. En este caso la negociación fue mas dura, si cabe, ya que Bizkaia tuvo que renunciar a su pretensión de aprobar una reforma mucho mas profunda, que la que finalmente se acordó, con el objeto de acercarse a una reforma de mínimos pretendida por el resto de Instituciones y de esta manera llegar a un acuerdo. Dicho proceso negociador fructificó en tres proyectos de Normas Forales del mismo contenido que fueron

informados favorablemente por el OCTE, en sesión celebrada el 1 de febrero de 2007, en los que como medida más notable se proponía la rebaja del tipo general del Impuesto sobre Sociedades al 28% y del aplicable a las pequeñas y medianas empresas al 24%.

En las semanas siguientes, los Consejos de Gobierno de las tres Diputaciones aprobaron los correspondientes proyectos de Norma Foral y los remitieron a las Juntas Generales para su debate, enmienda y aprobación. Álava/Araba y Bizkaia aprobaron las Normas Forales 13/2007, de 26 de marzo, y 6/2007, de 27 de marzo, respectivamente. En Gipuzkoa, sin embargo, la distinta correlación de fuerzas existente en sus Juntas Generales, en las que diversos grupos junteros se oponían a un tipo, a su juicio, excesivamente bajo hizo imposible tal aprobación, viéndose obligada la Diputación Foral a retirar el proyecto el 26 de marzo de 2007 y quedando pendiente, en consecuencia, la reforma del Impuesto hasta después de las elecciones forales.

Constituido el nuevo Gobierno Foral en Gipuzkoa, el Consejo de Gobierno procedió el 4 de septiembre de 2007 a la aprobación de un nuevo proyecto en el que el tipo general de gravamen se situaba en el 30%. La Diputación Foral de Gipuzkoa argumentó frente a quienes criticaron la separación con respecto al tipo del 28 % que, en la práctica, la diferencia en dos puntos en el tipo se compensaba con otras previsiones y deducciones relacionadas con la innovación y el medio ambiente que favorecían a las empresas, de manera que la diferencia de tipos carecía de entidad significativa en cuanto al tipo efectivamente aplicable. Así lo afirmó el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de Gipuzkoa ante las Juntas Generales del Territorio Histórico, en la comparecencia que efectuó en Comisión el 13 de septiembre de 2007¹⁸.

Por su parte, las Diputaciones de Álava/Araba y Bizkaia apelaron al cumplimiento de los compromisos forjados en el seno del OCTE y al informe favorable de éste con respecto al tipo del 28% que

¹⁸www.jjgg-gipuzkoa.org/

figuraba en los proyectos de Norma Foral, habida cuenta del gran esfuerzo de aproximación de posturas realizado para consensuar la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

La Diputación Foral de Gipuzkoa aprobó el proyecto y, sin remisión para su preceptivo informe por el OCTE, se sometió a tramitación en las Juntas Generales, donde fue rechazado en sesión plenaria de las Juntas Generales de 5 de diciembre y devuelto a la Diputación Foral. El 29 de diciembre el Consejo de Gobierno aprueba un Decreto Foral-Norma en el que se reproduce el contenido del proyecto en su día informado por el OCTE. Se pretende con ello que a 31 de diciembre de 2007, fecha de devengo del impuesto, la situación normativa del Impuesto sobre Sociedades en Gipuzkoa se encuentre armonizada con la del resto de Territorios. Sin embargo pocos días después, el 10 de enero de 2008, las Juntas Generales de Gipuzkoa rechazan la convalidación del Decreto Foral-Norma aprobado por la Diputación Foral, resultando en consecuencia que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa difería en el tipo impositivo y en otros elementos nucleares del impuesto de la vigente en los otros dos Territorios Históricos.

A hilo de estos acontecimientos y reacciones se suscitó tanto en el ámbito jurídico, como en el institucional y en el político, un intenso debate sobre la aplicación de los instrumentos jurídicos armonizadores en vigor para lograr que el tipo impositivo fuese el mismo en los tres Territorios. En el centro del debate se sitúa la ya analizada Ley 3/1989, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, en la que se enuncia el tipo entre los elementos esenciales del Impuesto sobre Sociedades sujetos a armonización (artículo 5) y el artículo 14.3 de la LTH.

Pues bien dicha hipotética intervención armonizadora del Parlamento Vasco nunca llegó a llevarse a cabo y finalmente las Juntas Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa lograron aprobar una Norma Foral estableciendo el mismo tipo impositivo que en los otros dos Territorios Histó-

cos, aunque mantuvieron parte de sus incentivos fiscales específicos¹⁹.

El segundo ejemplo de desarmonización que vamos a mencionar es el relativo al Impuesto sobre el Patrimonio, que generó mucho menor comentario y debate que el anterior, a pesar de que a nuestro juicio la intensidad de la desarmonización fue mucho más elevada. Así lo corroboran las medidas correctoras extraordinarias que en la liquidación del ejercicio 2009 fueron adoptadas en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, en su reunión de 12 de febrero de 2010, a fin de reequilibrar el sistema de aportaciones de los tres Territorios Históricos a la Hacienda General del País Vasco.

Con efectos 1 de enero de 2008 y con una fundamentación común los Territorios Históricos de Álava/Araba y de Bizkaia derogaron el Impuesto sobre el Patrimonio mediante la aprobación de la Norma Foral 22/2008, de 22 de diciembre, por la que se deroga el Impuesto sobre el Patrimonio, y la Norma Foral 7/2008, de 10 de diciembre, por la que se aprueban medidas tributarias para 2009, respectivamente.

Por su parte, el Territorio Histórico de Gipuzkoa derogó dicho Impuesto mediante la aprobación de la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias, con efectos desde el 1 de enero de 2009, es decir, un año más tarde.

No vamos a entrar aquí a analizar la actividad normativa de los Territorios Históricos en este caso particular desde la óptica de los principios generales del artículo 2 del Concierto Económico, y, en concreto, del relativo al respeto a la estructura general impositiva del Estado, teniendo en cuenta que el Impuesto sobre el Patrimonio siguió en vigor en Territorio Común aunque sin efectos recaudatorios, por exceder del objeto de nuestro estudio.

¹⁹ Norma Foral 8/2008 de 23 de diciembre, por la que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Nos vamos a centrar en la desarmonización que se produjo durante el ejercicio 2008 entre los tres sistemas tributarios del País Vasco.

Para ello nos parecen relevantes los hechos acaecidos en el seno del OCTE del último trimestre de 2008. Asimismo, resulta interesante observar como la inexistencia de un sistema tributario de referencia provocó, en este supuesto, que la armonización se lograra mediante la presentación de proyectos armonizados por parte de dos Diputaciones a los que no se sumó la tercera, produciéndose la desarmonización de este último territorio²⁰.

Tanto la Diputación Foral de Álava/Araba como la de Bizkaia remitieron los proyectos de Norma Foral en los que se contenía la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio a la sesión de 22 de octubre de 2008 del OCTE, que emitió informe favorable en relación con los mismos por considerar que se estaba armonizando la normativa de ambos sistemas tributarios forales. En dicha reunión, el representante de Gipuzkoa manifestó que la Diputación Foral de su Territorio no había adoptado decisión al respecto por el momento.

En la siguiente sesión, ante las manifestaciones del representante guipuzcoano que confirman la ausencia de tramitación de un proyecto de Norma Foral de derogación del Impuesto sobre el Patrimonio en su Territorio Histórico, el resto de miembros del OCT manifiestan su desacuerdo y preocupación por la creciente desarmonización de los elementos estructurales de los principales impuestos, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y, particularmente en aquel momento, el Impuesto sobre el Patrimonio. Recordaron asimismo que la supresión del Impuesto fue informada favorablemente por el OCT en la sesión de 27 octubre de 2008, y

²⁰ A nuestro juicio la decisión del OCTE fue un tanto precipitada ya que no estaba clara la postura del Territorio Histórico de Gipuzkoa, tal y como se constató más tarde. No ha ocurrido lo mismo en el caso de los proyectos de Normas Forales de medidas tributarias para 2012 en los cuales ante dos proyectos idénticos (el alavés y el vizcaíno) y uno diferente (el guipuzcoano) ninguno de los tres proyectos fue informado favorablemente por el OCTE. (Acta 9/2011)

que se encontraba en tramitación en las Juntas Generales de Álava/Araba y Bizkaia.

Fue en la última sesión en diciembre de 2008 en la que Gipuzkoa presentó el proyecto de Norma Foral en el que debería haberse acometido la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio, que no se hizo, aunque sí se modificaban parcialmente otros impuestos. El OCTE ni siquiera tuvo que emitir informe al respecto ya que, como manifestó su Presidente, al haberse enviado el proyecto de Norma Foral al OCTE, una vez aprobado por el Consejo de Diputados, no procede emisión de informe sobre su contenido en virtud del artículo 11 de la Ley 3/1989. Manifiesta asimismo el Presidente que la inexistencia de informe preceptivo del OCTE puede acarrear la nulidad de la Norma Foral. Aspecto sobre el que nos vamos a detener brevemente.

Desde una perspectiva doctrinal, afirma Santamaría Pastor, que: *“la cultura administrativa española acostumbra a dar muy poca importancia a los informes, cuya solicitud y emisión tiende a efectuarse con notable laxitud; pero lo cierto es que la ausencia de solicitud de un informe preceptivo (como es el caso del informe del OCTE) constituye una infracción normativa que, además, priva al órgano decisor de una opinión o dato de hecho que la norma ha considerado de imperativa valoración a la hora de resolver. Por lo demás, no puede considerarse como un mero trámite cuya falta puede convalidarse mediante su solicitud y emisión ex post facto (artículo 67 LRJAP): la única virtualidad del informe es su emisión y consideración con anterioridad a la toma de decisión; un informe a toro pasado es una simple burla”*²¹

Por lo tanto, ante la falta de emisión del informe preceptivo del OCTE por no haber sido solicitado, una disposición normativa fiscal de los Territorios Históricos puede ser declarada nula de pleno derecho por adolecer de un defecto formal insubsanable, tal y como se recoge en reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la

²¹SANTAMARIA PASTOR “Principios de Derecho Administrativo” Volumen II, Iustel, Madrid 2004.

conculcación de la normativa sobre procedimientos de elaboración de las disposiciones de carácter general²².

Un comentario final, nos sorprende que la exposición de motivos de la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que finalmente se derogó el Impuesto sobre el Patrimonio, ni invoque ni tan siquiera mencione el principio de armonización como fundamento de dicha derogación, a pesar de que este tema ocupó gran parte del debate previo que tuvo lugar en las Juntas Generales de Gipuzkoa²³.

9. CONCLUSIONES

Las conclusiones que se extraen del estudio realizado son las siguientes:

- **Primera:** La potestad de mantener, establecer y regular el régimen tributario que el artículo 41.2.a) EAPV reconoce a los Territorios Históricos, como derecho histórico que es, integra el núcleo intangible de la foralidad garantizado por la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978.
- **Segunda:** La actualización del citado derecho histórico en el marco institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el que se integran los Territorios Históricos, supone que el artículo 41.2.a) EAPV habilita al Parlamento Vasco para dictar, mediante ley, normas de armonización fiscal que han de ser atendidas por las Instituciones Forales cuando elaboren sus Normas Forales sobre tributos concertados.
- **Tercera:** La capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco para mantener, establecer y regular sus regímenes tributarios, reconocida por el EAPV y por el Concierto Económico, se encuentra limitada por una triple armonización fiscal: la derivada del ordenamiento jurídico comunitario, la derivada del ordena-

²²STS de 19 de febrero de 1999 y STSJN de 26 de junio de 2002, STS de 5 de junio de 2006 y SSTS de 13 de noviembre de 2007.

²³www.jjgg-gipuzkoa.org/

miento jurídico estatal y la derivada del ordenamiento jurídico autonómico de la CAPV. En consecuencia, el contenido, alcance y efectos del principio de armonización fiscal difiere sustancialmente según el plano en el que nos encontremos: comunitario, estatal o intracomunitario vasco.

• **Cuarta:** La armonización fiscal en el ámbito de la Unión Europea no constituye en sí misma un objetivo comunitario sino que es un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios de los Estados Miembros sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

- Cuarta. Uno. En el ámbito comunitario la armonización fiscal, *stricto sensu*, está expresamente prevista en el artículo 113 del TFUE para el ámbito de la imposición indirecta y, en la actualidad, el proceso de armonización fiscal entre los Estados Miembros está en un estadio muy avanzado y ofrece resultados satisfactorios. Por el contrario, en el ámbito de la imposición directa el proceso de armonización fiscal no está expresamente previsto y el título competencial utilizado por las Instituciones comunitarias para impulsarlo es la aproximación de legislaciones, artículo 115 del TFUE, arrojando escasos y lentos avances y limitándose a aspectos puntuales vinculados fundamentalmente al respeto a las libertades fundamentales del Tratado. Lo anterior ha propiciado la aparición de instrumentos de armonización fiscal negativa (legislación judicial, Código de Conducta, política de ayudas de estado...)

- Cuarta. Dos. Tras la sentencia del Tribunal de Justicia europeo de setiembre de 2008, la capacidad normativa de los Territorios Históricos encuentra un claro acomodo en el ordenamiento jurídico comunitario, no considerándose territorialmente selectiva y, por tanto, quedando excluida del concepto de ayuda de estado del artículo 107 del TFUE, siendo considerado el País Vasco, a fecha de hoy, como una de las regiones europeas con competencias fiscales verdaderamente autónoma.

- Cuarta. Tres. El Concierto Económico prevé, en su artículo 2.Uno.Quinto, expresamente el respeto de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos a las normas de armonización fiscal de la Unión Europea. En la imposición indirecta, ante la ausencia de capacidad normativa por parte de los Territorios Históricos en virtud del Concierto, éstos deben transponer las Directivas comunitarias en idénticos términos que el Estado. En la imposición directa, ámbito en el que los Territorios Históricos tienen capacidad normativa, éstos pueden transponer las Directivas comunitarias de aproximación de legislaciones en términos diferentes al Estado con respeto al marco del Concierto Económico y de las propias Directivas.

- Cuarta. Cuatro. El innegable impacto que el proceso de armonización europea, en sus dos vertientes positiva y negativa, produce en el ejercicio de las capacidades fiscales del Territorio Histórico de Bizkaia establecidas en el Concierto Económico, nos deja multitud de ejemplos prácticos relacionados con el ejercicio de las competencias de la Diputación Foral de Bizkaia.

- Cuarta. Cinco. Tras más de 20 años de incumplimiento por parte del Estado de la previsión contenida en el Concierto, la Comisión Mixta de Concierto aprobó en 2010 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 grupos de trabajo del ECOFIN en los que se trata cuestiones de normativa fiscal de competencia de los Territorios Históricos; la asistencia a los mismos por parte de representantes del País Vasco comenzó en abril de 2011.

• **Quinta:** El principio de armonización, como principio general a respetar por los sistemas tributarios de los Territorios Históricos en su relación con el sistema tributario de Territorio Común, es de procedencia estatutaria (artículo 41.2 a) EAPV), está enunciado en el artículo 2 del Concierto Económico, y concretado, en su artículo 3, en una serie

de reglas de armonización que los Territorios Históricos deben de tener en cuenta en la elaboración de la normativa tributaria. La concurrencia de varios sistemas tributarios generales que coexisten en el Estado español, cuya armonía viene exigida por la necesidad de garantizar la unidad de mercado dentro del Estado, no implica una intención uniformizadora de estos principios armonizadores, que sería contraria precisamente a la propia existencia de regímenes diversos reconocida estatutaria y constitucionalmente.

- Quinta. Uno. El principio de armonización, como principio limitador de la capacidad normativa de los Territorios Históricos, sólo tiene sentido en relación con los tributos concertados de normativa autónoma, en los que el legislador foral tiene margen de decisión para separarse del sistema tributario común y, de esta manera, vulnerar cualesquiera de las cuatro reglas armonizadoras que impone el artículo 3 del Concierto Económico, no siendo aplicable lógicamente en relación a los tributos concertados de normativa común.
- Quinta. Dos. El principio de armonización descansa en cuatro reglas armonizadoras de diferente relevancia, siendo las contenidas en las letras b) *"mantenimiento de una presión efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado"* y c) *"respeto y garantía de 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"* del artículo 3 del Concierto Económico las de mayor peso.
- Quinta. Tres. La formulación general de estas reglas armonizadoras con estructura de norma de principios y su supuesta vulneración por parte de los Territorios Históricos ha dado origen a numerosos recursos contra la normativa fiscal vasca ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa. En

consecuencia, existe una sólida jurisprudencia al respecto que determina la necesidad de ponderar con sumo cuidado las limitaciones que pueden derivarse de las reglas armonizadoras para las potestades tributarias forales y que interpreta la aplicación de las mismas de manera muy restrictiva.

- Quinta. Cuatro. La litigiosidad contra la normativa fiscal de los Territorios Históricos, que en la mayor parte de los casos se basaba en una diferente interpretación de las reglas de armonización fiscal, alcanzó su punto álgido a finales de la década de los 90 del siglo pasado y originó los Acuerdos de la Comisión Mixta de Concierto de 18 de enero de 2000. En ellos, la Administración del Estado se comprometió a la retirada de 75 recursos contra la normativa fiscal vasca y, a cambio, las Diputaciones Forales se comprometieron a modificar o derogar una serie de medidas contenidas en las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades que eran consideradas por el Estado como vulneradoras de las reglas de armonización fiscal.
- Quinta. Cinco. La Comisión de Coordinación y Evaluación normativa es un órgano regulado en el Concierto Económico de composición paritaria, cuatro representantes del Estado y cuatro de las Instituciones Forales, en el que participa la Diputación Foral de Bizkaia, representada por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas. Entre otras competencias, se encarga de velar del cumplimiento de las reglas armonizadoras por parte de la normativa foral, mediante un procedimiento de intercambio de proyectos normativos entre ambas Administraciones. Debido a las facultades que se le atribuyen, a la naturaleza de sus funciones y a las contadas ocasiones en que se ha reunido, su efectividad es escasa.
- **Sexta:** El principio de armonización interno que afecta a los sistemas tributarios de la CAPV es un principio estatutario, autónomo y de contenido específico que responde a unos fundamentos y objetivos propios y dife-

renciados, aunque comparte ciertas características con el principio armonizador en el ámbito de la Unión Europea y con el principio armonizador del Concierto Económico. Es un principio de armonización reforzada en comparación con los otros dos, cuya mayor intensidad se justifica por el particular sistema de financiación del que se dota la CAPV, basado en el principio de "riesgo compartido" y de carácter marcadamente confederal y solidario desde el punto de vista interterritorial, en el que la principal fuente de recursos de la CAPV está constituida por las aportaciones de las Diputaciones Forales, que son las exclusivas tenedoras del poder tributario, fuente principal de dichos recursos. El problema reside en determinar cuál es el nivel idóneo de armonización que permita garantizar el ejercicio de las potestades tributarias, sin que se produzca un detrimento en el modelo que posibilita la financiación de los gastos correspondientes a las competencias de que es titular la CAPV.

- Sexta. Una: El artículo 14.3 de la LTH contiene un mandato de armonización tendente a la regulación uniforme de los elementos sustanciales de los tributos concertados por parte de los Territorios Forales, que quedó debilitado por el establecimiento del régimen transitorio que posponía su aplicación al momento en que se aprobara una ley de armonización, coordinación y colaboración fiscal, estableciendo mientras tanto un mecanismo de coordinación en el seno del Consejo Vasco de Finanzas.
- Sexta. Dos: La Ley 3/1989, de 30 de mayo, de armonización, coordinación y colaboración fiscal no es una norma armonizadora stricto sensu sino que su virtualidad es la de servir de marco para la armonización propiamente dicha de los impuestos concertados, establecida en futuras leyes del Parlamento Vasco, siendo apreciable en ella un trasfondo uniformizador análogo al del artículo 14.3 LTH. El artículo 2 de la Ley 3/1989 admite la diversidad de regulaciones forales siempre que se garantice una presión fiscal global

equivalente en toda la Comunidad Autónoma y la Disposición Adicional pretende establecer un programa legislativo que cubra todos los impuestos. No obstante, esta ley carece de fuerza vinculante con respecto al legislador futuro el cual puede abordar la armonización en el marco de los principios estatutarios, sin sujetarse necesariamente a los criterios fijados en ella.

- Sexta. Tres: La Ley 3/1989 esta impregnada de la fuerte tensión existente entre el respeto a las potestades tributarias forales y la competencia armonizadora del Parlamento Vasco, que obliga a encontrar el punto de equilibrio que, haciendo posible la segunda, no produzca la anulación de la primera. En su intento de aligerar dicha tensión, la Ley introduce ciertos mecanismos, a modo de válvulas de escape, tales como el establecimiento del concepto de "presión fiscal global equivalente", como baremo de desarmonización, y el inciso "cuando proceda" contenido en cada uno de los impuestos armonizar, indicador de la posibilidad de armonizar ex post, una vez que la desarmonización ya haya sido constatada.

- **Séptima:** La creación del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi por la Ley 3/1989, que reúne a los representantes de las Instituciones Comunes y Forales, y debe informar preceptivamente los proyectos de disposiciones generales sobre impuestos concertados, mitiga en parte la tendencia uniformizadora de la Ley y supone un instrumento de garantía para la armonización previa. En sus más de 20 años de andadura ha resultado ser un instrumento ágil y efectivo para la armonización normativa de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos. Buena prueba de ello es que el Parlamento Vasco nunca ha considerado necesario ejercitar su competencia armonizadora mediante la aprobación de nuevas leyes, tras la de 1989, y que ni siquiera el Gobierno vasco ha procedido a aprobar el desarrollo reglamentario de la misma. La realidad es que, a fecha de hoy, la regulación de los sistemas tributarios de los tres Territorios Históricos se encuentra

armonizada contando con un elevadísimo grado de identidad en el contenido de sus disposiciones. Esta armonización es fruto del trabajo de negociación y del acercamiento de los proyectos de disposiciones normativas de los tres Territorios Históricos que se ha desarrollado en el seno del OCTE.

- **Octava:** En los últimos años se han producido dos supuestos de desarmonización entre la normativa fiscal de los tres Territorios históricos, que a pesar de su importante repercusión mediática y del debate que han generado en los ámbitos jurídicos, institucionales y políticos, no han producido ningún movimiento legislativo por parte del Parlamento Vasco. Nos referimos a las desarmonizaciones producidas en los ejercicios 2007 y 2008 en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Patrimonio del Territorio Histórico de Gipuzkoa. En el segundo supuesto sus efectos sobre el modelo de financiación interna de la CAPV fueron cuantificados y originaron una corrección extraordinaria en la liquidación de las aportaciones del ejercicio 2009.

- **Novena:** En el marco de la Ley 3/1989, cualquier intento del Parlamento Vasco de armonizar diferencias normativas entre los sistemas tributarios forales mediante Ley debe fundamentarse en la ausencia de una presión fiscal global equivalente en toda la Comunidad Autónoma provocada por las mismas. La complejidad de la determinación de los parámetros para su medición hacen inviable dicha fundamentación. Ante un escenario de desarmonización y un deseo de intervención por parte del Parlamento Vasco, una nueva ley de armonización debería justificarse en necesidades objetivas, por ejemplo la pérdida de una homogeneidad razonable de los recursos obtenidos por los Territorios Históricos derivada de diferencias normativas suficientemente acreditada, y debería dejar el mayor margen de actuación a las potestades de los Territorios Históricos. Como técnica legislativa se podría seguir el modelo establecido por las Directivas comunitarias de armonización.

I. INTRODUCCIÓN

Las Juntas Generales de Álava ha aprobado la Norma Foral 13/2013, de 15 de abril, de medidas tributarias para el año 2013. Esta Norma Foral contiene diversas modificaciones, tanto en la Norma Foral General Tributaria, como en las Normas Forales reguladoras de varios tributos sobre los que las Instituciones Forales disponen de competencia para su regulación.

A continuación se van a comentar las modificaciones incluidas en la citada Norma Foral de medidas tributarias para el 2013.

II. NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA DE ÁLAVA

En la Norma Foral General Tributaria de Álava se introducen las siguientes modificaciones:

a) Recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo (artículo 27.1)

El recargo por declaración extemporánea se aplica en los casos en que se presenten autoliquidaciones o declaraciones fuera del plazo establecido para ello, sin que exista requerimiento previo de la Administración tributaria.

Para la aplicación de este recargo se precisa conocer el alcance del concepto "requerimiento previo", ya que una vez que se produzca no procede la aplicación de este recargo sino, en su caso, la imposición de sanciones. Pues bien, por requerimiento previo se entiende cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

También tiene la consideración de requerimiento previo la publicación de la citación al obligado tributario para ser notificado por comparecencia por alguno de los medios previstos en el apartado 1 del artículo 108 de la Norma Foral General Tributaria.

¿A qué se refiere este artículo 108? Este precepto regula la notificación por comparecencia y en él se indica que, cuando no haya sido posible notificar al obligado tributario el acto administrativo por causas no imputables a la Administración, se procederá a citarle para ser notificado por comparecencia por medio de anuncio en la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava o por medio de anuncio en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava.

Pues bien, el cambio que introduce la Norma Foral de medidas tributarias para el 2013, es que, mientras en la legislación anterior se hacía referencia únicamente al anuncio de la notificación por comparecencia en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, ahora también se hace referencia a la publicación en la sede electrónica. Por lo tanto, la publicación de la citación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava o en la sede electrónica se considerará como requerimiento de la Administración, lo que impedirá la aplicación del recargo por declaración extemporánea.

b) Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria (artículo 92.1 letras l) y n)

El artículo 92 de la Norma Foral General Tributaria regula el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria. En este artículo, tras señalar que los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria tienen carácter reservado y sólo se pueden utilizar para la aplicación de los tributos e imposición de sanciones, se señalan casos concretos en que los mismos pueden ser cedidos o comunicados a terceros.

(*) Licenciado en Derecho.

Pues bien, en esta materia se introducen dos novedades, La primera se refiere a la actual letra l) del artículo 92.1 que permite la cesión o comunicación de datos tributarios en los casos de colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados. Pues bien, la novedad que se introduce consiste en citar, además de las Administraciones públicas, a las demás entidades que integran el sector público.

La segunda novedad en este artículo consiste en añadir un nuevo supuesto de cesión o comunicación de datos. En concreto, se podrán comunicar o ceder los datos tributarios en los casos de colaboración con la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Álava y el Consejo Superior de Cámaras, a los efectos de confeccionar el censo público de empresas, en los términos previstos en el artículo 17.2 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.

Respecto a esta segunda novedad, se señala que esta cesión debe realizarse en el marco de un convenio en el que constarán los datos tributarios objeto de cesión, las condiciones de uso y la relación de personas designadas para su conocimiento.

c) Principio de no concurrencia de sanciones tributarias (artículo 185)

En los casos en que la Administración tributaria entiende que la infracción puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, debe pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal. En estos casos se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que queda suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones, teniendo en cuenta los hechos

que los Tribunales hayan considerado probados y se reiniciará el cómputo del plazo de prescripción, en el punto en el que estaban cuando se suspendió su cómputo.

La novedad que introduce la Norma Foral de medidas tributarias para el 2013 radica en que si la Administración tributaria estima que el obligado tributario, antes de que se haya notificado el inicio de las actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito con la Hacienda Pública.

En este caso la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal.

Igualmente se señala que los efectos de la regularización citada también resultarán aplicables en los casos que se ingresen deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación.

d) Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos (artículo 228.1.c)

El procedimiento para el reconocimiento del derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos se inicia, entre otros supuestos, en los casos de duplicidad en el pago de las deudas tributarias o de las sanciones, cuando se haya ingresado una cantidad superior a la debida o cuando se haya realizado el ingreso de una deuda o sanción una vez transcurrido el plazo de prescripción.

La modificación que se introduce en esta materia está directamente relacionada con la comentada con anterioridad.

En efecto, anteriormente se ha comentado que la regularización tributaria que exonera de la responsabilidad penal resulta aplicable en los casos

que se ingresen deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación.

Pues bien, en este artículo 228.1.c) se indica que en ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el artículo 185 antes comentado.

e) Informe anual integrado de la Hacienda Foral de Álava.

Se establece la obligación de publicar el informe anual integrado de la Hacienda Foral de Álava. Este informe, cuya publicación ha de realizarse dentro del primer semestre del año, incluirá la gestión tributaria y económica del año anterior, con referencia a cada uno de los tributos y a las relaciones financieras con las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma, con el Estado y con las entidades locales. Igualmente incluirá tanto un breve análisis de las modificaciones normativas que se hayan aprobado, como los aspectos más relevantes del plan de lucha contra el fraude.

III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se introducen las siguientes modificaciones:

Primero. Modificaciones que empiezan a surtir efectos desde el 1 de enero de 2012.

a) Exenciones (artículo 9.12º)

Una de las exenciones que se recogen en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere a las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, así como las pensiones y haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de 22 años o incapacitados para todo tipo de trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

También se encuentran exentas las prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, adopción múltiple, hijos a cargo y orfandad.

La modificación que se introduce es dejar claro que solamente estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales, pero no las procedentes de la Seguridad Social.

b) Ganancias exentas (artículo 44.3.d)

El artículo 44.3 de la Norma Foral del Impuesto regula la exención de determinadas ganancias de patrimonio. Pues bien, la novedad que se introduce por la Norma Foral de medidas tributarias para el 2013 consiste en incluir entre las exenciones de determinadas ganancias patrimoniales a las producidas con motivo de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente realizada en el curso de un procedimiento judicial instado por una entidad financiera. Para la aplicación de esta exención se precisa que la vivienda habitual sea la única vivienda del contribuyente.

La exención también alcanza a la venta extrajudicial de la vivienda habitual por medio de notario, prevista en el artículo 129 de la Ley Hipotecaria.

c) Rentas en especie (artículo 62.2 último párrafo)

El artículo 62 regula las rentas en especie, estableciendo en su apartado 1 la regla general de que las mismas se valoran por su valor normal en el mercado y en su apartado 2 estableciendo reglas especiales.

En este apartado 2, en su último párrafo se señala que se considera precio ofertado al público el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la defensa de los consumidores y usuarios, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Pues bien, ahora la referencia se hace al artículo 15 de la Ley 6/2003, de 22 de diciembre, que regula el Estatuto de las personas consumidoras y usuarias.

En definitiva, en esta materia se produce un cambio de referencia legislativa.

d) Tipo de gravamen aplicable a la base liquidable del ahorro (artículo 78.2)

La base liquidable del ahorro está sometida a un tipo del 20%, en el caso de que dicha base se encuentre entre 0 y 10.000 euros y del 22% para las cantidades que superen dicha cantidad.

Pues bien, al existir más de un tipo aplicable a la base liquidable del ahorro, procede especificar que se entenderá por tipo medio de gravamen del ahorro el resultado de multiplicar por cien el cociente obtenido de dividir la cuota resultante de la aplicación de los tipos de gravamen del ahorro entre la base liquidable del ahorro. Este tipo medio de gravamen del ahorro se debe expresar con dos decimales.

e) Deducción por doble imposición internacional (artículo 94.b)

En los casos en que entre la renta del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, procede aplicar la deducción por doble imposición internacional. En concreto procede deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

1. El importe satisfecho de forma efectiva en el extranjero por razón de un impuesto similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
2. El resultado de aplicar a la renta obtenida en el extranjero el tipo medio de gravamen general o el tipo medio de gravamen del ahorro, en función de la parte de base liquidable, general o del ahorro, en que se haya integrado la renta obtenida y gravada en el extranjero.

La novedad que se introduce en esta materia es consecuencia del cambio anteriormente comentado, ya que ahora se hace referencia al tipo medio de gravamen del ahorro.

Hasta ahora se hacía una referencia general al tipo de gravamen del ahorro, sin referencia al tipo medio. Dado que ya no hay un único tipo de gravamen sobre el ahorro, tal como se ha señalado anteriormente. Procede hacer referencia al tipo medio.

Segundo. Modificaciones que empiezan a surtir efectos a partir del 12 de febrero de 2012.

a) Rentas exentas por despido o cese del trabajador (artículo 9.4º)

La Norma Foral del Impuesto deja exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador hasta determinada cuantía.

Pues bien, en la normativa que pretende modificar la Norma Foral que se comenta se señalaba que cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que el mismo hubiera sido declarado improcedente según la legislación laboral y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas. Todo esto se ha suprimido en la nueva redacción que se pretende dar al artículo 9.4º de la Norma Foral del Impuesto, a fin de ajustar su redacción a los cambios introducidos en la legislación laboral.

Igualmente, y por la misma razón, desaparece la referencia a los despidos o ceses como consecuencia de expedientes de regulación de empleo, así como la referencia a la previa aprobación de la autoridad competente, y en su lugar se hace referencia a despidos colectivos y extinciones del contrato por causas objetivas.

b) Complementos salariales percibidos de forma periódica por los trabajadores como consecuencia de despidos colectivos o de determinadas extinciones de contrato por causas objetivas (artículo 21)

Esta modificación tiene relación con la comentada anteriormente.

Este artículo 21 hace referencia, en la rúbrica que modifica la Norma Foral que se comenta, a los complementos salariales percibidos de forma periódica por los trabajadores como consecuencia de expedientes de regulación de empleo. La Norma Foral hace referencia a despidos colectivos o extinciones de contrato por causas objetivas.

En la letra a) del apartado 1 se sustituye la referencia al expediente de regulación de empleo y la referencia a la aprobación por la autoridad laboral competente, por la referencia al despido colectivo.

c) Régimen transitorio: indemnizaciones por despido exentas (Disposición Transitoria Vigésima)

Esta disposición tiene una relación directa con los dos cambios anteriormente citados. Se trata de una disposición transitoria que señala que las indemnizaciones por despidos producidos desde el 12 de febrero de 2012 hasta el 1 de enero de 2013, estarán exentas en la cuantía que no supere a la que hubiera correspondido caso de que del despido se hubiera declarado improcedente, cuando el empresario así lo reconozca en el momento de comunicar el despido o cualquier otro momento anterior al acto de conciliación y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.

Igualmente se señala que las indemnizaciones por despido o cese consecuencia de expedientes de regulación de empleo a que se refiere la Disposición Transitoria Décima de la Ley 3/2012, de 6 de julio (de reforma del mercado laboral), estarán exentas en la cuantía que no supere 45 días de salario por año de servicio hasta un máximo de 42 mensualidades.

Tercero. Modificación del artículo 9 -rentas exentas- que empieza a surtir efectos a partir del 20 de junio de 2012.

Dentro de la relación de rentas exentas se añaden las compensaciones económicas previstas en la legislación sobre declaraciones y reparación de las víctimas de sufrimientos injustos como

consecuencia de la vulneración de sus derechos humanos, entre los años 1960 y 1978, en el contexto de la violencia de motivación política vivida en el País Vasco.

Cuarto. Modificaciones que empiezan a surtir efectos desde el 1 de enero de 2013.

a) Previsión social complementaria (artículo 72.7, penúltimo párrafo)

El artículo 72 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regula la reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, citándose, entre otros, los planes de pensiones, las entidades de previsión social voluntaria, los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE de 30 de junio, las mutualidades de previsión social, los planes de previsión asegurados, los planes de previsión social empresarial y los seguros privados que cubran el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia.

Pues bien, la Norma Foral de medidas tributarias para el año 2013, añade la referencia a los seguros colectivos de dependencia, siendo el tomador la empresa y el beneficiario el trabajador. Este añadido supone incluirlo entre los sistemas de previsión social que generan reducción en la base imponible.

b) Límite de reducción por aportaciones y contribuciones a la previsión social (artículo 73.1.b)

Consecuencia de la novedad anterior, se procede a modificar la letra b) del apartado 1 del artículo 73 de la Norma Foral del Impuesto, relacionado con los límites de reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. La novedad consiste en citar también a las contribuciones empresariales a los seguros colectivos de dependencia a efectos del límite de 8.000 euros anuales que especifica la referida letra b).

c) Límites de reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (artículo 73.1.c)

Aportaciones personales del socio, partícipe, mutualista o asegurado	6.000 € anuales	Si el socio, partícipe, mutualista o asegurado es mayor de 52 años: el límite de 6.000 euros se incrementa en 500 euros adicionales por cada año que exceda de 52 años, con el límite máximo de 12.500 euros para socios, partícipes, mutualistas o asegurados de 65 años o más
Contribuciones empresariales realizadas por los socios protectores, promotores	8.000 € anuales	
Límite conjunto de aportaciones personales y contribuciones empresariales	12.000 € anuales	Más el incremento correspondiente para los mayores de 52 años

El esquema general que establece el artículo 73 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a los límites de reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, es el siguiente:

La Norma Foral de medidas tributarias para el año 2013 especifica, de forma concreta, sin que pueda considerarse propiamente una novedad, que en el caso de socios, partícipes, mutualistas o asegurados mayores de 52 años en la fecha del devengo del Impuesto, el límite conjunto de 12.000 euros se incrementará en 500 euros adicionales por cada año de edad del socio, partícipe o mutualista o asegurado que exceda de cincuenta y dos años. Dicho incremento no podrá exceder, en ningún caso, de 6.500 euros para socios, partícipes, mutualistas o asegurados de sesenta y cinco años o más. Esto es, en estos casos, el límite conjunto máximo puede llegar a ser de 18.500 euros.

d) Límites de reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (artículo 73.4)

La Norma Foral de medidas tributarias para el año 2013 especifica que, a los efectos de lo establecido en materia de límites de la reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, cuando en el período impositivo concurren aportaciones personales y contribuciones empresariales, se aplicará en primer lugar la reducción correspondiente a las contribuciones empresariales y, a continuación, la reducción correspondiente a las aportaciones personales, siendo de aplicación, en todo caso, los límites generales señalados anteriormente.

e) Reducción por tributación conjunta (artículo 75)

Se actualiza la cuantía en un 1,5%.

	2012	2013
Reducción general	4.114	4.176
Familias monoparentales	3.574	3.628

f) Tarifa del Impuesto (artículo 77.1)

La tarifa del Impuesto aplicable sobre la base liquidable general se deflacta en un 1,5%. De esta forma la tarifa queda de la siguiente forma:

Base liq. gral. hasta €	Cuota íntegra €	Resto Base liq. hasta €	Tipo aplicable %
0	0	15.390	23
15.390	3.539,70	15.390	28
30.780	7.848,90	15.390	35
46.170	13.235,40	19.790	40
65.960	21.151,40	En adelante	45

g) Deducción general (artículo 80)

Se actualiza la cuantía de la deducción en un 1,5%.

	2012	2013
Deducción general	1.354	1.375

h) Deducción por descendientes (artículo 81.1 y 2)

Se actualiza la cuantía de la deducción en un 1,5%.

	2012	2013
Primero	570	579
Segundo	705	716
Tercero	1.192	1.210
Cuarto	1.408	1.430
Quinto y cada uno de los siguientes	1.841	1.869
Menores de 6 años	326	331
De 6 a 16 años	50	51

i) Deducción por descendiente (artículo 83.1)

Se actualiza la cuantía de la deducción en un 1,5%.

	2012	2013
Deducción por ascendiente	272	277

j) Deducción por discapacidad o dependencia (artículo 84.1)

Se actualiza la cuantía de la deducción en un 1,5%.

Grado de dependencia, discapacidad y necesidad de ayuda de tercera persona	2012	2013
Igual o superior al 33% e inferior al 65% de discapacidad	759	771
Igual o superior al 65% de discapacidad. Dependencia moderada (Grado I)	1.084	1.101
Igual o superior al 75% de discapacidad y obtener entre 15 y 39 puntos de ayuda de tercera persona. Dependencia severa (Grado II)	1.300	1.320
Igual o superior al 75% de discapacidad y obtener 40 ó más puntos de ayuda de tercera persona. Gran dependencia (Grado III)	1.624	1.649

k) Deducción por edad (artículo 85)

Se actualiza la cuantía de la deducción en un 1,5%.

	2012	2013
Más de 65 años	325	330
Más de 75 años	595	605

Los contribuyentes mayores de 65 años con una base imponible superior a 30.000 euros e inferior a 35.000 euros aplicarán una deducción de 330 euros menos el resultado de multiplicar por 0,066 (antes: 0,065) la cuantía resultante de minorar la base imponible en 30.000 euros.

Los contribuyentes mayores de 75 años con una base imponible superior a 30.000 euros e inferior a 35.000 euros aplicarán una deducción de 605 euros menos el resultado de multiplicar por 0,121 (antes: 0,119) la cuantía resultante de minorar la base imponible en 30.000 euros.

En tributación conjunta se mantiene el requisito de que la base imponible debe ser igual o inferior a 40.000 euros.

l) Obligaciones formales de información (artículo 117.j)

La Norma Foral del Impuesto señala que pueden establecerse obligaciones de suministro de información para las personas o entidades que realicen determinadas operaciones o incurran en determinadas situaciones.

Pues bien, ahora se establece un nuevo supuesto de obligación de información para las cooperativas respecto de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las aportaciones sociales a la cooperativa.

m) Coeficientes de actualización (Disposición Adicional Vigésima)

Como todos los años se procede a establecer los coeficientes de actualización aplicables a las transmisiones realizadas durante el ejercicio 2013. Estos coeficientes son los siguientes:

Si el elemento patrimonial se hubiera adquirido el 31 de diciembre de 1994 se aplicará el coeficiente 1,635.

Ejercicio	Coficiente
1994 y anteriores	1,539
1995	1,635
1996	1,575
1997	1,539
1998	1,505
1999	1,464
2000	1,415
2001	1,362
2002	1,314
2003	1,278
2004	1,240
2005	1,201
2006	1,161
2007	1,129
2008	1,084
2009	1,081
2010	1,063
2011	1,032
2012	1,010
2013	1,000

IV. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las modificaciones que se introducen en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades son las siguientes:

a) Deducción para evitar la doble imposición interna (artículo 33.7)

En esta materia se realiza una modificación de carácter técnico ya que simplemente se cambia la referencia al artículo correcto.

En efecto, en el artículo 33.7 de la Norma Foral del Impuesto se señala que la deducción para evitar la doble imposición correspondiente a los retornos de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, se efectuará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 (antes se hacía referencia al artículo 26) de la Norma Foral sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Esta modificación empieza a surtir efectos desde la entrada en vigor de la Norma Foral de medidas tributarias para el año 2013.

b) Coeficientes de corrección monetaria (Disposición Adicional Quinta)

Como todos los años se aprueban los coeficientes de corrección monetaria aplicables a los períodos impositivos que se inicien durante el año 2.013. Estos coeficientes son los siguientes:

	Coficientes
Con anterioridad a 1/1/1984	2,411
En el año 1984	2,190
En el año 1985	2,022
En el año 1986	1,903
En el año 1987	1,813
En el año 1988	1,732
En el año 1989	1,649
En el año 1990	1,585
En el año 1991	1,532
En el año 1992	1,486
En el año 1993	1,473
En el año 1994	1,444
En el año 1995	1,378
En el año 1996	1,329
En el año 1997	1,307
En el año 1998	1,360
En el año 1999	1,311
En el año 2000	1,224
En el año 2001	1,206
En el año 2002	1,185
En el año 2003	1,168
En el año 2004	1,154
En el año 2005	1,133
En el año 2006	1,112
En el año 2007	1,087
En el año 2008	1,053
En el año 2009	1,036
En el año 2010	1,035
En el año 2011	1,018
En el año 2012	1,008
En el año 2013	1,000

V. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Las modificaciones que se introducen en la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados son las siguientes:

a) Tipos de gravamen (artículo 43.Uno.d)

La modificación que se introduce en esta materia es meramente técnica ya que simplemente se procede a cambiar la referencia a una ley.

En efecto, en la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se señala que se aplica el tipo del 4% en los supuestos de transmisiones de bienes muebles, semovientes y concesiones administrativas, así como en la constitución y cesión de derechos sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía.

También se aplicará este tipo del 4% a las transmisiones entre particulares no sujetas al Impuesto sobre el Valor añadido o al Impuesto General Indirecto Canario de los derechos contemplados en la Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias, (antes se hacía referencia a la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias) cualquiera que sea su naturaleza.

b) Tipos de gravamen (requisito 1 del artículo 43.Uno.c)

La Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece un tipo especial del 2,5% para las transmisiones de viviendas, con destino a la residencia habitual, que cumplan determinados requisitos.

Uno de estos requisitos es que la parte adquirente no sea propietaria de otra vivienda en un porcentaje superior al 25% dentro del término muni-

cipal en que radica la vivienda objeto de adquisición.

Pues bien, el proyecto de Norma Foral de medidas tributarias para el año 2013 señala que este requisito podrá ser cumplido hasta el 31 de diciembre de 2015, en los supuestos en que la parte adquirente acredite haber puesto a la venta la anterior vivienda de la que es propietario con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. Esta ampliación del plazo de cumplimiento del requisito señalado afecta también a todos aquellos casos en que dicho requisito estaba pendiente de ser cumplido por el interesado.

c) Beneficios fiscales (artículo 69.Uno.B.47)

Se declaran exentas las escrituras de formalización de novaciones de préstamos y créditos que se produzcan al amparo del Real Decreto-Ley de protección de deudores hipotecarios sin recursos. Esta exención se refiere a la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Esta exención opera desde el 12 de marzo de 2012.

VI. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se introduce una modificación en el artículo 22.1 que regula la base liquidable. La modificación que se introduce consiste en dejar sin contenido el apartado 1 del artículo 22.

Este apartado 1 del artículo 22 señala, en su redacción anterior a la Norma Foral que se comenta, que las adquisiciones por herencia o legado de cualquier tipo de endeudamiento emitido por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales o las Entidades Locales Territoriales de los tres Territorios Históricos, gozarán, en su base imponible, de una reducción del 90%, siempre que hubieran permanecido en el patrimonio del causante durante el plazo mínimo de un año inmediatamente anterior a la fecha de devengo del Impuesto.

También disfrutaban de una reducción del 90% las adquisiciones por herencia o legado de títulos o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva que tuvieran al menos el 90% de su activo en los valores a los que se ha hecho referencia anteriormente, siempre que cumplan el requisito de permanencia de como mínimo un año.

VII. HACIENDAS LOCALES

Las modificaciones que se introducen en la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales son las siguientes:

a) Tipos de tasas que pueden establecer los Ayuntamientos (artículo 20.3.h) e i)

Los Ayuntamientos pueden establecer tasas en los casos de prestación de servicios o realización de actividades administrativas de competencia municipal. Entre otros supuestos en que se pueden establecer tasas, la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales especifica, con el carácter de lista abierta, una serie. Pues bien, en esta lista de supuestos se encuentran los siguientes:

- Letra h): otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana, añadiéndose ahora la referencia a la realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa.
- La letra i): otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos, añadiéndose ahora la referencia a la realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa. Junto a esta añadido, se elimina la referencia que se hacía a la realización de la actividad de verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación sectorial cuando se trate de actividades no sujetas a autorización o control previo.

b) Tasa por matrimonios (se añade un apartado 3 bis al artículo 20)

Con efectos a partir del 22 de julio de 2014, los Ayuntamientos pueden establecer tasas por la instrucción y tramitación de los expedientes matrimoniales en la forma civil y por la celebración de los mismos.

c) Informes técnico-económicos de las tasas (artículo 25)

La normativa reguladora de las Haciendas Locales establece que los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquéllos, respectivamente.

Pues bien, la novedad que ahora se introduce consiste en señalar que no resultará necesario acompañar el citado informe técnico-económico cuando se trate de la adopción de acuerdos motivados por revalorización o actuaciones de carácter general ni tampoco en los supuestos de disminución del importe de la tasa, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicio correspondiente. En este sentido hay que tener en cuenta que se entiende que la reducción es sustancial cuando se prevea que la disminución del coste del servicio va a ser superior al 15% del coste del servicio previsto en el estudio técnico-económico anterior.

VIII. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

En el Impuesto sobre Actividades Económicas se introducen modificaciones en el Epígrafe 982.5 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto, referido a la organización de apuestas deportivas, loterías y otros juegos. Ahora se hace referencia a la:

- Organización y celebración de apuestas deportivas, loterías y otros juegos no comprendidos en los apartados siguientes.

- Expendedores oficiales de loterías, apuestas deportivas y otros juegos, incluidos en la red comercial de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado.
- Expendedores oficiales de loterías, apuestas deportivas y otros juegos pertenecientes a otros organismos distintos de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado.
- Expendedores no oficiales autorizados para la recepción de apuestas deportivas, de otros juegos y de loterías diversas.

También se procede a añadir los dos siguientes nuevos epígrafes al Grupo 655 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto:

- Epígrafe 655.4.- Servicios de recarga energética para vehículos eléctricos en el ámbito privado.
- Epígrafe 655.5.- Servicios de recarga energética para vehículos eléctricos en el ámbito público.

IX. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

a) Hecho imponible (artículo 1)

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro de los términos municipales del Territorio Histórico de Álava, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

La novedad que se introduce en esta materia es la referencia a la presentación de declaración responsable o comunicación previa.

b) Sujeto pasivo artículo 2.2)

En el supuesto de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente tendrán la condición de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen las construcciones, instalaciones u obras.

La novedad, consecuencia de la anterior, consiste en hacer referencia a que se presenten las correspondientes declaraciones responsables o comunicaciones previas.

c) Gestión (artículo 4.1)

En los casos en que se conceda la licencia preceptiva o se presente la declaración responsable o la comunicación previa, o cuando no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún aquélla o presentado éstas, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible:

- En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo.
- Cuando la ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que ésta establezca al efecto.

X. TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS

Al igual que se ha comentado en materia de Haciendas Locales, las propuestas de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deben incluir, entre otras cosas, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta.

Ahora se especifica que no resulta preciso acompañar la citada memoria económico-financiera

cuando se trate de revalorizaciones o actualizaciones de carácter general o en los casos de disminución del importe de las tasas, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicio correspondiente, siendo aplicable en este caso lo mismo que se ha señalado en materia de Haciendas Locales.

XI. ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS E INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

En la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo se introducen unas modificaciones de carácter técnico en el artículo 2 -referido al ámbito de aplicación de la Norma Foral- y en el artículo 29.1.d) -dedicado a las actividades prioritarias de mecenazgo- a fin de referenciar la vigente Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Igualmente se introduce una mejora técnica en el artículo 21.2 de la citada Norma Foral -dedicado a la deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas- donde se hace referencia no sólo al apartado segundo, sino también al tercero del apartado 1 del artículo 93 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Finalmente, y en relación con el régimen de mecenazgo prioritario del Programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público "Vitoria-Gasteiz Capital Verde Europea 2012" se señala que dicho régimen será de aplicación a los programas y actividades relacionados con dicho acontecimiento siempre que sean aprobados por el Consorcio y se realicen, además de por las entidades a que se refieren los artículos 4 y 18 de la citada Norma Foral o por el citado consorcio, por las entidades sin ánimo de lucro que expresamente designe el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz. Esta referencia a las entidades sin ánimo de lucro que designe el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz constituye la novedad que introduce la Norma Foral de medidas tributarias para el año 2013.

MODIFICACIONES TRIBUTARIAS APROBADAS EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA POR LA NORMA FORAL 13/2012

LUIS IGNACIO BERNARÁS ITURRIOZ (*)

NORMA FORAL 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias (BOG 28/12/2012)

Como viene siendo habitual en los últimos años, las Juntas Generales de Gipuzkoa, órgano máximo de representación y participación popular del Territorio Histórico con naturaleza de Parlamento, aprobó el 27 de diciembre una Norma Foral que incluía determinadas modificaciones tributarias.

Vaya por delante que el ámbito legislativo en el que se ejercen las Juntas Generales es aquél en el que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de abril, otorga competencia normativa para regular los tributos concertados, esto es, aquellas figuras tributarias en las que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (las Juntas Generales) tienen capacidad para regular, por tratarse de tributos de normativa autónoma, y ello siempre que se respeten los principios generales y de armonización establecidos en el mismo Concierto Económico.

La Norma Foral 13/2012 es la última Norma Foral aprobada durante el año 2012, que venía inmediatamente precedida de otras tres normas forales, también con contenido tributario, como son la Norma Foral 12/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban los presupuestos generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2013; la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto Sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas; y la Norma Foral 9/2012, de 18 de diciembre, por la que se crea en el Departamento de Hacienda y Finanzas el Registro de Obligados Tributarios de Especial Riesgo.

Sin desdeñar en modo alguno las novedades incluidas en estas tres disposiciones citadas, pues

(*) Jefe de Sección del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico. Diputación Foral de Gipuzkoa.

de una rápida lectura de las mismas se podrá concluir que contienen importantes novedades en el ámbito tributario, nos vamos a centrar en el contenido, variado por otra parte, de la Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.

Componen la referida Norma Foral 13/2012 once artículos, cada uno de los cuales está dedicado a una figura tributaria, una disposición adicional única, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria única y una disposición final.

Como se declara en el preámbulo de la Norma Foral, a través de la misma se adoptan una serie de modificaciones tributarias al objeto, principalmente, de coadyuvar a asegurar unos recursos 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 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas.

Así mismo, el citado preámbulo anticipa para el año 2013 otro proyecto de norma foral donde se anuncian medidas anti-elusión, derivadas 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. Según se señala, el citado proyecto se presentará en el primer semestre del año 2013.

De los referidos antecedentes se desprende que en una situación de profunda crisis económica, la iniciativa legislativa del Territorio Histórico es intensa y directamente encaminada a proveer de los necesarios recursos financieros para llevar a

cabo las políticas públicas a acometer en el Territorio Histórico.

1. Modificaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Centrando el análisis en el contenido de la Norma Foral 13/2012, comenzaremos a desglosar las modificaciones incluidas en el artículo 1 de la misma, dedicado a las modificaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en particular, de su Norma Foral 10/2006 de 29 de diciembre (en adelante IRPF).

El artículo se desdobra en cinco ordinales, cada uno de los cuales contiene modificaciones del Impuesto con efectos de vigencia distintos.

1.1. Modificaciones con efectos a partir de 1 de enero de 2012

El ordinal primero contiene 16 apartados que incluyen modificaciones que surten efecto a partir de 1 de enero de 2012, esto es, el período impositivo cuyo cierre está muy próximo a la aprobación de las modificaciones, y por tanto a tener muy en cuenta en la declaración del impuesto a presentar en el 2013.

El apartado uno, en el que se añade una letra e) al apartado 3 del artículo 44, incluye una nueva exención para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual como consecuencia de un procedimiento judicial instado por una entidad financiera, siempre que el contribuyente no sea titular de otras viviendas. Esta exención viene a dar respuesta a las numerosas demandas realizadas por distintos sectores sociales (grupos junteros a través de propuestas de resolución, petición del ARARTEKO, etc.) de paliar las negativas consecuencias para los afectados por los desahucios.

El apartado dos, en el que se modifica la letra a) del apartado 1 del artículo 49, modifica la tributación de la transmisión de los derechos de suscripción de valores admitidos a negociación en mercados secundarios, que pasa de minorar el valor de adquisición de los valores de los que pro-

ceden a tributar como ganancia patrimonial en el período impositivo en el que se transmiten. Ello supone eliminar el diferimiento que se producía anteriormente cuando el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción no era superior al valor de adquisición de los valores de los cuales procedan tales derechos. Unida a esta modificación está la realizada en el apartado tres, por el que se suprime el apartado 4 del artículo 49.

Los apartados cuatro, que modifica el apartado 1 del artículo 51, y ocho, que modifica los apartados 1 y 5 del artículo 90, aclaran las disposiciones relativas a la exención por reinversión y a la deducción por adquisición de vivienda habitual, estableciendo la exigencia de que el contribuyente sea titular de la plena propiedad de los inmuebles para poder acceder a estos beneficios fiscales, salvo la adquisición del derecho de superficie del inmueble que vaya a constituir su vivienda habitual, cuando el mismo se haya constituido sobre un suelo de titularidad pública, entendiéndose aplicable en este caso la deducción. En el caso de la exención por reinversión, la exigencia alcanza a la vivienda transmitida y a la adquirida. Mediante esta modificación se da una respuesta unívoca a una doctrina y jurisprudencia muy variadas y divergentes en cuanto a la aplicación de los referidos beneficios fiscales a la vivienda habitual.

El apartado cinco sustituye la remisión que en el último párrafo del artículo 62.2 se hace al artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios (Ley que fue derogada), por el artículo 60 del Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.

El apartado seis modifica el apartado 5 del artículo 73 para hacer mención, técnicamente necesaria, a la figura del tomador o asegurado para los casos de las aportaciones a planes de previsión social empresarial del empresario individual, dentro de su propio plan de previsión.

El apartado siete, que modifica el artículo 78 para añadir un apartado 2, y el apartado diez, que modifica la letra b) del artículo 94, incluyen la determinación del tipo medio de gravamen del ahorro, y ello como consecuencia de la transformación del tipo único anterior aplicable a la base liquidable del ahorro, en una escala, tributando según tramos.

El apartado nueve, que modifica las letras d) y f) del apartado 2 del artículo 92, explicita la deducción por participación de los trabajadores en la empresa, al establecer la posibilidad de que se aplique la deducción en supuestos de constitución de la sociedad sin que se cumpla el requisito de la existencia de un plan de participación, y al salvar las deducciones que se hubieran practicado si las acciones o participaciones no se mantienen los cinco años exigidos por la normativa, cuando el incumplimiento se deba a la liquidación de la empresa con motivo de un procedimiento concursal.

El apartado once incluye una nueva obligación de información en el artículo 117, concerniente a las cooperativas, y relativa a las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las aportaciones sociales a la cooperativa. Se trata de una medida tendente a la mejora de la gestión del Impuesto y que evita la elusión de dichas rentas.

El apartado doce incluye una corrección técnica en el ordinal de la disposición adicional vigésima, adicionada por 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, que pasa a ser la vigésima cuarta.

El apartado trece modifica la disposición adicional vigésima primera para establecer como requisito necesario para tener derecho a la deducción por los depósitos en entidades de crédito para gastos e inversiones necesarios para el inicio de una actividad económica, el transcurso como mínimo de un año desde la apertura de la cuenta, no pudiendo, por lo tanto, destinar dicho saldo el mismo año de la apertura.

El apartado catorce añade la disposición adicional vigésima quinta para establecer la regla de determinación de la vivienda habitual cuando por decisión judicial se haya acordado la guarda y custodia compartida de los descendientes, estableciéndose la residencia de éstos en la vivienda familiar y el traslado alternativo de los progenitores para ocuparse de su custodia. En dichos casos, los progenitores optarán por una de las viviendas que ocupen alternativamente durante el periodo impositivo. La opción será individual de cada progenitor y se realizará con las condiciones y efectos que se determinen reglamentariamente.

El apartado quince corrige un error en el párrafo primero de la disposición transitoria tercera que hace referencia a la disposición transitoria vigésima segunda de la Norma Foral, cuando en realidad debiera hacer mención a la disposición transitoria vigésima primera, que es la correcta.

Por último, dentro de este primer ordinal relativo a las modificaciones del IRPF, el apartado dieciséis añade la disposición transitoria vigésima cuarta, relativa al régimen aplicable a las transmisiones de derechos de suscripción anteriores al 1 de enero de 2012, estableciendo para estos casos que del valor de adquisición de las participaciones a las que se alude en la letra a) del apartado 1 del artículo 49 de la Norma Foral del Impuesto, se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de los derechos de suscripción anteriores al 1 de enero de 2012, salvo que el importe obtenido en dichas transmisiones hubiese tenido la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produjo la transmisión. Esta modificación está vinculada con la llevada a cabo en el apartado dos de este mismo ordinal

1.2. Modificaciones con efectos a partir de 12 de enero de 2012

El ordinal segundo del artículo 1 contiene 3 apartados que incluyen modificaciones en el IRPF que surten efecto a partir de 12 de enero de 2012. Estas modificaciones están motivadas por la reforma laboral llevada a cabo primero por el Real

Decreto-ley 3/2012 de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE 11/02/2012), y posteriormente por la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE 07/07/2012).

La Ley de reforma laboral ha supuesto la desaparición del despido exprés, a la vez que acomete una reforma del régimen jurídico del despido colectivo, suprimiendo la necesidad de autorización administrativa y manteniendo la exigencia comunitaria de un período de consultas, pero sin exigirse un acuerdo con los representantes de los trabajadores para proceder a los despidos. Ello se acompaña de una asimilación de estos despidos colectivos con el resto de despidos a efectos de su impugnación y calificación judicial. Todo ello exige la adecuación de la exención de las indemnizaciones por despidos improcedentes y por despidos colectivos o por causas objetivas cuando se trata de las mismas causas objetivas pero afectan a un número de trabajadores inferior al que exige el despido colectivo.

Las modificaciones realizadas en este ordinal, apartados uno y dos, tienen por objeto adecuar la exención de las indemnizaciones por despido prevista en el número 4º del artículo 9, y la tributación de los complementos salariales percibidos como consecuencia de despidos colectivos o de determinadas extinciones de contrato por causas objetivas, recogida en el artículo 21, a la nueva regulación laboral.

El apartado tres incluye una nueva disposición transitoria en la Norma Foral que recoge los criterios que determinan la tributación de los aspectos modificados (exención de las indemnizaciones por despido y tributación de los complementos) en el periodo transcurrido entre la aprobación de las modificaciones del régimen laboral y la aprobación del tratamiento fiscal de dichas modificaciones. En su virtud, si el despido se produce entre el 12 de enero y el 28 de diciembre de 2012, la cuantía exenta de la indemnización llegará al importe que hubiera correspondido si se hubiera declarado improcedente, aunque el reconocimiento de la improcedencia se haya realizado por parte del empresario en el momento de co-

municar el despido o en cualquier otro momento anterior al acto de conciliación, de forma análoga a la que estaba prevista para el despido exprés ya desaparecido.

Las indemnizaciones por despido o cese consecuencia de los expedientes de regulación de empleo en tramitación o con vigencia en su aplicación a 12 de febrero de 2012, estarán exentas en la cuantía que no supere cuarenta y cinco días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferior a un año, hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades. No obstante, se excluyen de esta previsión los despidos o ceses motivados por causas organizativas o de producción anteriores a 1 de enero de 2011, toda vez que la asimilación al despido improcedente de ese tipo de despidos o ceses en la normativa del Impuesto es de esa fecha.

1.3. Modificación con efectos a partir de 20 de junio de 2012

El ordinal tercero adiciona una nueva exención en el IRPF, la número 32º del artículo 9, que surte efectos a partir de 20 de junio de 2012 y afecta a las compensaciones económicas previstas en el Decreto 107/2012, de 12 de junio, de declaración y reparación de las víctimas de sufrimientos injustos como consecuencia de la vulneración de sus derechos humanos, producida entre los años 1960 y 1978 en el contexto de la violencia de motivación política vivida en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

1.4. Modificaciones con efectos a partir de 29 de diciembre de 2012

El ordinal cuarto incluye tres apartados. El apartado uno modifica el primer párrafo del apartado 1 del artículo 39. Este artículo determina los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguros de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales. Pues bien, el apartado 1 establece que los rendimientos tendrán tal naturaleza, salvo que lo tengan como rendimientos de trabajo procedentes de planes de previsión social (presta-

ciones de las incluidas en el artículo 18.a.1º de la Norma Foral). El objeto de la modificación es extender la salvedad a cualquier tipo de rendimiento que en la propia Norma Foral tenga la naturaleza de rendimiento del trabajo (artículos 15 a 18 de la Norma Foral).

El apartado dos adiciona un apartado 5 al artículo 72 para incluir una medida anti-elusión consistente en regularizar las reducciones practicadas en autoliquidaciones presentadas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa por aportaciones y contribuciones efectuadas a las Entidades de Previsión Social Voluntaria, cuando las prestaciones o rescates por antigüedad que se efectúen con cargo a las mismas no estén sometidos plenamente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta medida anti-elusión incorpora una previsión inherente al propio régimen de diferimiento tributario previsto para las prestaciones o rentas procedentes de sistemas de previsión social, que posibilitan la aplicación de reducciones de la base imponible general, con la contrapartida de la integración de las prestaciones o rescates en la base imponible.

El apartado tres deja sin contenido la disposición adicional sexta relativa a la exacción del recurso cameral permanente, en consonancia con la derogación de la normativa reguladora de dicho recurso en la disposición derogatoria de la misma Norma Foral.

1.5. Modificaciones con efectos a partir de 1 de enero de 2013

El último ordinal, el quinto del artículo 1, incluye modificaciones con efectos a partir de 1 de enero de 2013, y contiene diez apartados.

El apartado uno deja sin contenido el número 7º del artículo 9, en el que se incluía la exención a los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado o por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos.

Igualmente declaraba exentos los premios de loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en el párrafo anterior.

Elo va acompañado con la inclusión dentro de la Norma Foral del Impuesto de una nueva disposición adicional vigésima sexta, incluida por el apartado diez de este ordinal quinto, en la que se regula un nuevo gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, anteriormente declarados exentos.

Los apartados dos, tres, cinco, seis, ocho y nueve modifican los artículos 75, 77.1, 80, 81. 1 y 2, 83.1 y 86.1, 2 y 3, respectivamente, al objeto de actualizar los importes aplicables en la reducción por tributación conjunta, deflactación de la tarifa, deducción general, deducción por descendientes, deducción por ascendientes y deducción por edad, incrementando los importes o deflactando la tarifa un 1,5 por 100.

El apartado cuatro modifica la tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro del artículo 78.1, que pasa de dos tramos a tres, modificando la cuantía de los tramos y el porcentaje mínimo y máximo. Así, del anterior tramo hasta 4.000 euros se pasa a 1.500, tributando en lugar del 20% al 21%. Se incluye un tramo intermedio que comprende desde 1.500,01 euros a 10.000, tributando al 23%. Y el último tramo, que anteriormente se aplicaba para bases superiores a 4.000,01 euros, al 23%, pasa a aplicarse a bases superiores a 10.000 euros, al 25%. Con ello se cumple la lenta tendencia de los últimos años de aproximación de la tributación de las rentas de ahorro a la tributación de la base general.

El apartado siete modifica el artículo 82, al objeto de excluir la aplicabilidad de la deducción por abono de anualidades por alimentos en aquellos casos en que ambos progenitores las abonen en la misma cuantía por decisión judicial. Si no se

abonan en la misma cuantía, el progenitor que las abone en mayor cuantía se podrá aplicar la deducción por la diferencia.

Como ya se ha mencionado con anterioridad, el apartado diez y último incluye una nueva disposición adicional vigésima sexta, estableciendo un nuevo gravamen especial sobre los premios de las loterías y apuestas que con anterioridad estaban exentos en virtud de lo dispuesto en la redacción suprimida del número 7º del artículo 9.

El tipo aplicable a estas rentas es del 20%, estando exentos los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros. Cuando el importe sea superior, se someterá a tributación la parte que supere 2.500 euros. Esta exención se aplicará siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

Además de otras cuestiones, se establece el devengo en el momento en que se satisfaga el premio, la obligación de retención o ingreso a cuenta en el mismo porcentaje que el de tributación y la obligación de autoliquidar.

Con respecto a esta última obligación hay que señalar que la Norma Foral incluye un desajuste en su regulación con motivo de una enmienda aprobada en Juntas Generales sobre esta cuestión.

Inicialmente, el proyecto de Norma Foral establecía que estos premios tributaban según la nueva escala de gravamen del ahorro. La aprobación de una enmienda presentada por el grupo juntero Socialistas Vascos modificó dicha tributación por un tipo fijo del 20%, igual al tipo de retención o ingreso a cuenta. Este aspecto no fue tenido en cuenta en la enmienda, de ahí que el apar-

tado 7 de la disposición adicional nueva incluya la obligación de autoliquidación e ingreso en todo caso, es decir, haya o no haya retención o ingreso a cuenta previo.

2. Modificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El artículo 2 incluye una modificación en la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que afecta al artículo 5 de las exenciones y, en particular, a la exención relativa a las cantidades percibidas por razón de contratos de seguros sobre la vida cuando se concierten para actuar de cobertura de una operación principal de carácter civil o mercantil. La novedad estriba en que se fija como límite para la exención la cantidad debida, debiendo tributar, en su caso, respecto del exceso.

3. Modificación del Impuesto sobre Sociedades

El artículo 3 incluye seis apartados con modificaciones en la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.

Cabe anticipar en este caso que la mayoría de las modificaciones son de carácter técnico, con la excepción de la eliminación del régimen especial de las Sociedades de Promoción de Empresas, que viene complementada con un régimen transitorio incluido en las disposiciones transitorias de la propia Norma Foral 13/2012.

Dicho lo anterior, señalar que el apartado uno modifica el apartado 7 del artículo 33, dedicado a la deducción por doble imposición interna sobre dividendos y plusvalías. La modificación corrige una remisión incorrecta al artículo 26 de la Norma Foral del Régimen Fiscal de las Cooperativas, en lugar del artículo 25 que es el correcto.

Los apartados dos y tres modifican la letra d) de los apartados 1 y 2, respectivamente, del artículo 49, donde se incluyen los conceptos de pequeña y mediana empresa. La modificación en los dos

apartados elimina la referencia al artículo 60, pues dicho artículo queda sin contenido por desaparecer el régimen especial de Sociedades de Promoción de Empresas.

En el apartado cuatro se modifica la rúbrica del capítulo VI del título VIII, para eliminar la mención al régimen de Sociedades de Promoción de Empresas.

El apartado cinco deja sin contenido el artículo 60 dedicado al régimen de Sociedades de Promoción de Empresas.

La inclusión de estos cuatro apartados, además de las dos disposiciones transitorias, se efectuó a través de una enmienda presentada por el grupo juntero Bildu en la tramitación del proyecto en las Juntas Generales.

Y por último, el apartado seis modifica el apartado 1 del artículo 68 dedicado a la determinación de la cuota de las Sociedades Patrimoniales, sustituyendo la escala a la que tributan dichas sociedades por la nueva escala de la base liquidable del ahorro en el IRPF, aprobada en la propia Norma Foral 13/2012.

4. Reglas transitorias aplicables a las Sociedades de Promoción de Empresas

La eliminación de la regulación contenida en el artículo 60 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, relativa al régimen especial de Sociedades de Promoción de Empresas obliga a establecer un régimen de liquidación de dichas Sociedades o, en su caso, de transformación o acomodación a otros regímenes que persigan similares objetivos a los de las sociedades desaparecidas, así como a establecer las normas aplicables cuando habiendo tributado bajo dicho régimen, tengan aún créditos u obligaciones pendientes derivados de la aplicación del mismo.

Antes de entrar a desgranar las reglas de liquidación o adaptación, nos detendremos a analizar el por qué de la desaparición de dicho régimen especial. Al respecto el preámbulo de la propia

Norma Foral 13/2012 nos da alguna pista de las causas. Señala dicho preámbulo que atendiendo a las conclusiones de la comisión de investigación de Juntas Generales sobre la sociedad Glass Costa Este Salou SL, la norma foral deroga el régimen de las Sociedades de Promoción de Empresas. Dicho informe de conclusiones dice textualmente: "este régimen ha sido un «coladero» para actividades que han aportado muy poca cosa a la economía guipuzcoana, en términos de reforzamiento de su tejido económico y empresarial".

Dicho régimen fue incluido en la normativa foral guipuzcoana con la aprobación de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, siendo objeto de puntuales modificaciones por la Norma Foral 7/1998, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 1999 y la Norma Foral 3/2003, de 18 de marzo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como se desprende de su regulación, el propósito de la misma es la promoción o el fomento de empresas mediante participación temporal en su capital y la realización de las siguientes operaciones:

- a) Suscripción de acciones o participaciones de sociedades dedicadas a actividades de carácter empresarial cuyos títulos no coticen en Bolsa, ni sean sociedades patrimoniales, ni sociedades de inversión mobiliaria ni fondos de inversión mobiliarios.
- b) Adquisición de las citadas acciones o participaciones por compra de las mismas.
- c) Suscripción de títulos de renta fija emitidos por las sociedades en que participen o concesión de préstamos, participativos o no, a las mismas por plazo superior a cinco años.

- d) Prestación, de forma directa, a las sociedades en las que participen, de servicios de asesoramiento, asistencia técnica y otros similares que guarden relación con la administración de sociedades participadas, con su estructura financiera o con sus procesos productivos o de comercialización.
- e) Concesión de préstamos participativos, en el sentido indicado en la letra c) anterior, destinados a la adquisición de buques de nueva construcción afectos a la navegación o pesca con fines comerciales. En este supuesto no se requerirá la participación de la sociedad de promoción de empresas en el capital de la entidad prestataria.

Asimismo, se consideraban sociedades de promoción de empresas los establecimientos financieros de crédito cuyo objeto social primordial consistía en el apoyo a la creación y financiación de pequeñas y medianas empresas y en la concesión de préstamos participativos a los que hace referencia la letra c) anterior y que al objeto de desarrollar una función de colaboración con la política de promoción y desarrollo empresarial llevada a cabo por las Instituciones públicas de la Comunidad Autónoma Vasca, tenían suscrito con estas un convenio de colaboración financiera.

Para el éxito de su propósito el régimen especial tiene como base un elenco importante de beneficios fiscales muy atractivos para los inversores, de forma que el inicial riesgo que dichos inversores soporten en los incipientes proyectos empresariales acometidos, está posteriormente compensado con una importante rebaja en la imposición de los beneficios obtenidos.

A pesar del carácter laudable de los objetivos del régimen, la realidad ha demostrado, según se desprende de las conclusiones de la comisión de investigación de Juntas Generales sobre la sociedad Glass Costa Este Salou SL, así como de las conclusiones de la Ponencia sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades de las Juntas Generales de Gipuzkoa, emitido con fecha 26 de junio

de 2012, que no ha servido para lograr los fines para los que fue creado.

Ello ha llevado a concluir de forma unánime la conveniencia de eliminar dicho régimen, habilitando unas reglas de transición de dicho régimen al régimen general del Impuesto o a otros regímenes de objetivos similares que no generen controversia en su aplicación práctica. Este último es el propósito de las disposiciones transitorias de la Norma Foral 13/2012.

De acuerdo con su disposición transitoria primera, las entidades que en el último período impositivo iniciado con anterioridad al 1 de enero de 2013 tributen con arreglo a dicho régimen, deberán aplicar las siguientes reglas:

- a) Los socios no podrán aplicar la deducción en la cuota líquida del 20% de las aportaciones dinerarias realizadas a partir del 4 de diciembre de 2012 a los fondos propios de las sociedades de promoción de empresas.
- b) Las rentas exentas obtenidas por la concesión de préstamos participativos no podrán ser superiores al resultado de aplicar un coeficiente de 1,5 a la media de las cantidades que en los 4 períodos impositivos inmediatos anteriores quedaron exentas por este mismo motivo. Los intereses que excedan de dicha cuantía tributarán de acuerdo con el régimen general del Impuesto y, por tanto, no deberán destinarse a la dotación de una reserva específica o la concesión de nuevos préstamos participativos, fines ambos recogidos en el apartado 7 del artículo 60.
- c) Los dividendos y, en general, las participaciones en beneficios percibidos de las sociedades que las sociedades de promoción de empresas promuevan o fomenten tributarán con arreglo a lo dispuesto con respeto a la deducción para evitar la doble imposición interna en el artículo 33 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

d) En la transmisión de acciones y participaciones que cumplan las características exigidas en el apartado 1 del artículo 60 realizadas a partir del 4 de diciembre de 2012 entre personas o entidades vinculadas a que se refiere el artículo 16 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, el valor de transmisión será, a todos los efectos fiscales, el valor de los fondos propios de la entidad cuyas acciones o participaciones se transmiten, deducido del último balance aprobado por la misma, y este valor será igualmente, a todos los efectos fiscales, el valor de adquisición para la persona o entidad adquirente.

Además de determinadas obligaciones formales en el proceso de liquidación o transformación, la disposición transitoria señala que el día siguiente a la finalización del último período impositivo iniciado con anterioridad al 1 de enero de 2013, se entenderán revocadas, con efectos desde ese mismo momento, todas las concesiones otorgadas para la aplicación del régimen especial. A partir de dicho momento las entidades a que se refiere dicho apartado podrán convertirse en sociedades de capital-riesgo, dentro del plazo de 12 meses a contar a partir de que se entiendan revocadas las concesiones para aplicar el régimen especial. En otro caso, pasarán a tributar bajo las normas generales del Impuesto.

La disposición transitoria segunda determina las normas aplicables para las Sociedades de Promoción de Empresas que han tributado bajo el régimen de sociedades de promoción de empresas y tienen créditos u obligaciones pendientes derivados de la aplicación del mismo.

Se distinguen en la misma tres distintas soluciones al tratamiento de dichos créditos u obligaciones, como son:

1. Sociedades de Promoción de Empresas que pasen a tributar de acuerdo con las normas generales del Impuesto. Al respecto, el apartado 5 de la disposición transitoria segunda determina que se entenderá que pasan a

tributar con arreglo a las normas generales del Impuesto cuando lo hagan bajo un régimen especial del mismo.

2. Sociedades de Promoción de Empresas que se disuelvan y liquiden o participen en una operación de reestructuración empresarial que no se acoja al régimen previsto en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.
3. Sociedades de Promoción de Empresas y sus socios, cuando participen en una operación de reestructuración empresarial que se acoja al régimen previsto en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Para cada una de dichas soluciones se establecen reglas de tratamiento a los créditos u obligaciones pendientes. A ellas nos remitimos para su detalle, pues sería muy extensa su exposición a los efectos del presente trabajo.

5. Modificación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El artículo 4 incluye en sus dos apartados sendas modificaciones en la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La primera de ellas tiene carácter técnico, pues se trata de actualizar una remisión normativa, en este caso la Ley 4/2012, de 6 de julio de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias, cualquiera que sea su naturaleza, incluida en la letra d) del apartado 1 del artículo 11 referido a la cuota tributaria.

El apartado dos elimina tres de las ocho exenciones subjetivas del Impuesto, incluidas en las letras b), d) y h) de la letra A) del apartado I del artículo 41. Son las siguientes:

Letra b): Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 4 de la Norma Foral

de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 16 de dicha Norma Foral.

Letra d): La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

Letra h): Los partidos políticos con representación parlamentaria.

Esta modificación fue incluida a través de enmienda presentada en la tramitación de las Juntas Generales por el grupo juntero Bildu.

Al respecto hay que señalar que a pesar de la supresión de la exención a la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, dentro de las exenciones objetivas perdura la que resulta de aplicación a las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios internacionales ratificados por el Estado español. Por lo tanto, sigue siendo de aplicación en el Territorio Histórico lo previsto en los Acuerdos entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos. Con ello continúa siendo de aplicación el principio general de sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera, establecido en el Concierto Económico (art. 2.Uno.Quinto).

6. Modificación de la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales

El artículo 5 incluye dos apartados en los que se modifican dos preceptos de la Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, Reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa.

El apartado uno modifica las letras h) e i) del apartado 3 del artículo 20 relativo a los supuestos en los que los municipios guipuzcoanos pueden establecer y exigir tasas por la utilización privativa

o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

Concretamente se refieren a los supuestos de otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana o realización de las actividades administrativas de control y al otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos o realización de las actividades administrativas de control.

En tales casos, se incluye la previsión establecida en la normativa sectorial correspondiente de la posibilidad de sustituir la exigencia del otorgamiento de la licencia por una declaración responsable o comunicación previa presentada por el interesado. Esta previsión viene recogida en las modificaciones incluidas inicialmente en el Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, que tiene por objeto la eliminación de todos los supuestos de autorización o licencia municipal previa para el ejercicio de actividades, motivados en la protección del medio ambiente, de la seguridad o de la salud públicas, ligados a establecimientos comerciales y otros que se detallan en un anexo que se incorpora al RDL, con una superficie de hasta 300 metros cuadrados, profundizando de esta manera en las reformas que para la eliminación de estas licencias se inició con la Ley de Economía Sostenible. Posteriormente, el contenido de dicho Real Decreto-ley se tramitó como proyecto de Ley en las Cortes Generales, aprobándose la Ley 12/2012 de 26 de diciembre.

El apartado dos modifica el artículo 25 relativo a la obligación de emitir informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de los servicios por los que se perciben las tasas o por la cuantía exigida por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.

La modificación incluye una excepción a dicha obligación, aplicable a los acuerdos de revalorizaciones o actualizaciones de carácter general y a los supuestos de disminución del importe de la tasas, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicio correspondiente. A estos efectos, se considerará que la reducción es sustancial cuando se prevea que la disminución del coste del servicio vaya a ser superior al 15 por 100 del coste del servicio previsto en el estudio técnico-económico que acompaña al acuerdo de establecimiento o de modificación sustancial inmediato anterior.

7. Modificación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El artículo 6 incluye tres apartados en los que se modifica la Norma Foral 15/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Las modificaciones tienen estrecha relación con la primera de las modificaciones realizadas en la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales, esto es, la motivada por la aprobación del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y la posterior Ley 12/2012.

El apartado uno modifica el apartado 1 del artículo 1 que regula el hecho imponible del Impuesto, para determinar la concurrencia del mismo aun cuando no exista licencia de obras o urbanística, por haber sido sustituida por la presentación de una declaración responsable o una comunicación previa.

El apartado dos modifica el apartado dos del artículo 2 dedicado al sujeto pasivo del Impuesto, para declarar como sustituto del contribuyente a quien presente la correspondiente declaración responsable o comunicación previa, aun no siendo dueño de la construcción, instalación u obra.

El apartado tres modifica el apartado 4 del artículo 4 dedicado a la gestión del Impuesto, para incluir dentro de los supuestos de liquidación provisional del Impuesto los casos en que se sustituya

la licencia preceptiva por una declaración responsable o una comunicación previa.

8. Modificación de la Norma Foral de Tasas y Precios Públicos

El artículo 7 modifica la Norma Foral 2/1990, de 11 de enero, de Tasas y Precios Públicos, en lo que afecta al apartado 1 del artículo 20, con el mismo propósito que la modificación realizada en el apartado dos del artículo 5 que afecta a la Norma Foral reguladora de Haciendas Locales, que no es otro que incluir una excepción a la obligación de emitir informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de los servicios por los que se perciben las tasas o por la cuantía exigida por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, aplicable a los acuerdos de revalorizaciones o actualizaciones de carácter general y a los supuestos de disminución del importe de la tasas, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicios correspondiente. A estos efectos, se considerará que la reducción es sustancial cuando se prevea que la disminución del coste del servicio vaya a ser superior al 15 por 100 del coste del servicio previsto en el estudio técnico-económico que acompaña al acuerdo de establecimiento o de modificación sustancial inmediato anterior.

9. Modificación de la Norma Foral General Tributaria

El artículo 8 contiene seis apartados concernientes a otras tantas modificaciones realizadas en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, sin que entre ellas exista un nexo común que las motive.

El apartado uno modifica el apartado 1 del artículo 27, relativo a los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En particular, la modificación afecta al segundo párrafo de dicho apartado en donde se otorga la consideración de requerimiento previo a la publicación de la citación al obligado tributario o a su

representante para ser notificado por comparecencia, por una sola vez para cada interesado.

La modificación del artículo 108 (notificaciones por comparecencia) en el año 2011, incluyendo la notificación en sede electrónica, aconsejaba incluir en el apartado 1 del artículo 27 el mismo tratamiento a la comunicación del requerimiento para el inicio de actuaciones inspectoras a través de sede electrónica. Esto es lo que se lleva a cabo a través de la inclusión de la referencia a la diversidad de medios de comunicación del artículo 108.1.

El apartado dos modifica el apartado 2 del artículo 64 relativo al aplazamiento y fraccionamiento del pago, al objeto de exceptuar de dicha posibilidad, además de las ya exceptuadas deudas cuya exacción se realiza mediante efectos timbrados y las derivadas de los tributos sobre el juego, a las deudas tributarias derivadas del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El apartado tres modifica las letras e) y l), y añade una letra n) en el apartado 1 del artículo 92, relativo al carácter reservado de los datos con transcendencia tributaria. En la letra e) se incluye de forma expresa la cesión de información tributaria para la colaboración con las comisiones de investigación constituidas en las Juntas Generales. En la letra l), además de la cesión de información tributaria para la colaboración con las Administraciones públicas en el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados, se añade la colaboración con las demás entidades que integran el sector público en los mismos supuestos y condiciones. En la letra n) que se adiciona, se incluye un nuevo supuesto de cesión de información tributaria, que no es otro que el previsto en el artículo 17.2 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, de Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, donde se prevé la cesión de los datos del Impuesto sobre Actividades Económicas y los censales al Consejo Superior de Cámaras a los efectos de confeccionar el censo público de empresas.

El apartado cuatro adiciona el artículo 92 bis dedicado a la colaboración con las comisiones de investigación en las Juntas Generales y comisiones parlamentarias. En virtud del nuevo artículo la Administración tributaria deberá proporcionar, en el plazo máximo de cinco días hábiles, cuantos datos, informes, antecedentes o documentos les sean requeridos por las comisiones de investigación constituidas en las Juntas Generales o cualesquiera otras comisiones parlamentarias de investigación, siempre que concurren entre otras circunstancias, la de que las personas sobre las que se solicita la información, desempeñen o hubieren desempeñado, por elección o nombramiento, su actividad como altos cargos o equivalentes en todas (sic) las Administraciones Públicas, sus organismos autónomos, entidades de Derecho Público y Presidentes y Directores ejecutivos o equivalentes de los organismos y empresas de ellas dependientes y de las sociedades mercantiles en las que sea mayoritaria la participación directa o indirecta de las Administraciones Públicas o de las restantes entidades de Derecho Público o estén vinculadas a las mismas por constituir con ellas una unidad de decisión. La información también puede estar referida a los parientes cercanos determinados en el mismo artículo de dichas personas, o a las entidades en las que dichas personas o parientes participen.

El apartado cinco modifica el artículo 185 relativo al principio de no concurrencia de sanciones tributarias, para incluir nuevo contenido al apartado 2 de dicho artículo, pasando los apartados 2 a 4 anteriores a ser los apartados 3 a 5. A través del contenido del nuevo apartado dos, se faculta a la Administración tributaria a no presentar denuncia por delito contra la Hacienda Pública, exonerando de responsabilidad penal, en los casos en los que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, haya regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria.

Dicho proceder es aplicable tanto para los casos en los que no haya prescrito el derecho de la Administración a la determinación de la deuda tri-

butaria, como para los casos en que sí haya prescrito pero todavía sea exigible la responsabilidad penal.

En conexión con la modificación anterior, el apartado seis modifica la letra c) del apartado 1 del artículo 228 relativo al procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, para aclarar que en ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 185.

10. Modificación de la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo

El artículo 9 incluye la modificación de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, con dos ordinales que disponen la entrada en vigor de las modificaciones que incluyen en momentos diferentes.

El ordinal primero incluye dos apartados con modificaciones de carácter técnico con efectos desde el 29 de diciembre de 2012 (entrada en vigor de la Norma Foral 13/2012). El apartado uno modifica el artículo 2 para actualizar la remisión a la normativa vigente del IRPF, y el apartado dos modifica el apartado 1 del artículo 29 para incluir la mención a los contribuyentes del IRPF (cuestión terminológica) y actualizar la remisión a la vigente normativa del IRPF.

El ordinal segundo incluye una modificación del apartado 1 del artículo 21 con efectos desde 1 de enero de 2013, y se refiere a la deducción de la cuota del IRPF por los donativos, donaciones, aportaciones o prestaciones gratuitas realizadas a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo, reduciendo, en este caso, el porcentaje de deducción de un 30 a un 10%.

11. Modificación de la Norma Foral de régimen fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria

El artículo 10 modifica el artículo 1 de la Norma Foral 7/1988, de 15 de julio, sobre Régimen Fiscal

de Entidades de Previsión Social Voluntaria, al objeto de actualizar la remisión normativa del régimen sustantivo de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, esto es, la nueva Ley 5/2012, de 23 de febrero, de Entidades de Previsión Social Voluntaria del País Vasco.

12. Modificación del Impuesto sobre Actividades Económicas

El artículo 11 y último de la Norma Foral 13/2012, incluye la modificación de la letra c) del apartado 1 del artículo 5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobado por Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril. El citado artículo determina los supuestos de exención del Impuesto, entre los cuales se encuentra el que se aplica cuando la cifra de negocios del sujeto pasivo es inferior a 1.000.000 de euros.

Pues bien, en la determinación de los supuestos que cumplen ese requisito se tenía en cuenta a las Sociedades de Promoción de Empresa, cuyo régimen se recogía en el artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Al dejar sin contenido dicho artículo y desaparecer el régimen a partir de 1 de enero de 2013, resulta obligado eliminar la mención a dicho artículo. Esto es lo que se efectuó a través de una enmienda técnica presentada en las Juntas Generales en la tramitación del proyecto.

13. Disposiciones adicional, derogatoria y final

Para terminar el presente análisis, procede hacer mención a las disposiciones adicional, derogatoria y final de la Norma Foral 13/2012.

La disposición adicional extiende el tratamiento fiscal dado a la Deuda Pública a las emisiones de deuda que pudiera llevar a cabo el Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores creado por el Real Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo.

La disposición derogatoria, además de incluir la cláusula general de derogación de las normativas que se opongan a lo dispuesto en la Norma

Foral 13/2012, deroga de forma expresa tres disposiciones relacionadas con el recurso cameral, desaparecido en virtud de las modificaciones operadas en la Ley 3/1993 de Cámaras de Comercio por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, que eliminó el recurso cameral permanente, implantando la cuota cameral, a cuyo pago estarán obligados todos aquellos que habiendo ejercido actividades de comercio, industria o navegación a que se refiere el artículo 6 de la citada Ley 3/1993, decidan libremente pertenecer a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.

La disposición final regula la entrada en vigor de la Norma Foral, fijándola en el día siguiente a su publicación (BOG 28/12/2012), sin perjuicio de los efectos expresos anteriormente mencionados en el presente análisis.



CONSULTA 2013.1.4.1 – IRPF: Exención rendimientos percibidos por trabajos en el extranjero. 2012-12-17

HECHOS PLANTEADOS

La entidad (Entidad), SDAD. COOP. se dedica a la fabricación de bienes de equipo. Algunos de sus clientes radican en el extranjero. La actividad de (Entidad), SDAD. COOP. comprende, además, puesta en marcha y montaje de los bienes en la sede del cliente, así como un período de garantía en el que realizan reparaciones. En la plantilla hay trabajadores que se dedican a la puesta en marcha y servicio de asistencia técnica, así como algunos responsables de la supervisión de los proyectos, con desplazamiento al extranjero, durante un período de tiempo variable.

CUESTIÓN PLANTEADA

1. Aplicación de la exención del art. 9. 17 de la Norma Foral 3/2007 de 29 de enero, a los efectos de las retenciones a cuenta del IRPF de los rendimientos del trabajo percibidos por sus trabajadores.

2. Trámites y actuaciones para poder cumplir, tanto la empresa como sus trabajadores, los requisitos de la normativa vigente para alcanzar la exención de los rendimientos, satisfechos y obtenidos, por la realización de trabajos en el extranjero.

CONTESTACIÓN

1.- a) El artículo 9.17 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, establece que, estarán exentos:

“1º. Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1º. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2º. Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención."

Este artículo se encuentra desarrollado en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 76/2007.

En consecuencia, los empleados de (Entidad), SDAD. COOP. objeto de consulta, podrán dejar exentos los rendimientos imputables a los días que estén efectivamente desplazados al extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios que presten en el exterior, con un máximo conjunto de 60.100 euros anuales, siempre que el montaje o el servicio de supervisión de proyectos que motiva su desplazamiento al extranjero se realice para una empresa o entidad no residente en España, o para un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Con relación a la citada exigencia de que los trabajos realizados en el extranjero se lleven a cabo en beneficio de una empresa o entidad no residente en España, o de un establecimiento permanente radicado en el extranjero, cabe reiterar que la exención por la que se pregunta afecta, fundamentalmente, a los supuestos de desplazamientos de trabajadores en el marco de prestaciones de servicios transnacionales.

De los datos aportados en el escrito de consulta se desprende que los trabajos por los que se pregunta se realizan en favor de los clientes de la entidad compareciente, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 9.17.1º de la NF.

A efectos del cumplimiento del requisito de que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF, hay que señalar que no se exige que las rentas obtenidas por el desplazado

sean gravadas de forma efectiva en los respectivos países a los que acude desplazado, sino que basta la existencia de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF en los países de destino. Supuesto este que se entenderá probado de existir firmado con los países de destino, un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio.

En cuanto al cómputo de los rendimientos exentos hay que señalar que solo deben tomarse en consideración los rendimientos correspondientes a los días que efectivamente el trabajador se ha desplazado para efectuar la prestación de servicios.

La exención objeto de consulta se aplica únicamente sobre las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero y tiene un límite máximo anual de 60.100 euros. Estas retribuciones incluyen las remuneraciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el exterior, así como la parte de las remuneraciones ordinarias imputables a los días de estancia en el extranjero, calculada mediante la aplicación de un criterio de reparto proporcional en el que ha de tenerse en cuenta el número total de días del año (y no sólo los laborales).

1.- b) En relación con las retenciones, el artículo 102 del DF 76/2007 establece que:

"1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación: a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas. (...)".

Y el artículo 100 señala que:

"1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas: a) Los rendimientos del trabajo. (...)".

No obstante lo anterior, el artículo 101 DF 76/2007 preceptúa que:

"No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes: a)

Las rentas exentas, con excepción de la establecida en el número 25 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto y las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia exceptuados de gravamen. (...)"

De conformidad con todo lo anterior, la entidad consultante no tendrá que practicar retención alguna sobre las rentas que abone a los trabajadores desplazados por los que pregunta, siempre que, en virtud de lo señalado en los párrafos anteriores, las citadas rentas se encuentren exentas de tributación.

Todo ello, sin perjuicio de la obligación, por parte del pagador, de declarar el pago de dichas rentas conforme a lo dispuesto en el artículo 127 del DF 76/2007.

2.- En cuanto a la prueba documental para justificar la exención deberá aportarse prueba admisible en derecho del cumplimiento de los requisitos previstos por la normativa legal y reglamentaria. Como medio de prueba del cumplimiento de esta exención se admitirá cualquiera válido en derecho, ya que en la norma no se señala ninguna preferencia en especial sobre algún medio de prueba en concreto. Se debe, pues, acreditar la existencia de un traslado efectivo desde España al extranjero. Para ello la entidad española deberá estar en disposición de probar el desplazamiento fuera de España de sus expatriados mediante la siguiente documentación propia o solicitada a la persona desplazada (a título de ejemplo):

- Carta de asignación.
- Partes de trabajo en el extranjero.
- Solicitud de certificado de cobertura a efectos de Seguridad Social (modelo E-101 o equivalente).
- Permiso de residencia o de trabajo en el país de destino.
- Certificado de inscripción consular.

- Billetes de avión.
- Reservas de hoteles.
- Contrato de arrendamiento de vivienda.
- Contratos o facturas de suministros.

En lo relativo a la forma de tramitar la información a la Administración tributaria de la exención de las cantidades satisfechas en aplicación de la exención del artículo 9.17º, se consignarán en el modelo 190 bajo la clave L, subclave 15. Por otro lado en los modelos 111 se deben consignar las cantidades satisfechas en la columna de "Importe Percepciones" en la fila de las señaladas como "Rendimientos procedentes del trabajo o servicios que se presten en el Territorio Histórico de Álava".

CONSULTA 2013.1.4.2 – IRPF: RETENCIONES BECAS. 2013-01-17**HECHOS PLANTEADOS**

A efectos de fomentar prácticas en el extranjero a jóvenes titulados residentes en los tres Territorios Vascos, se conceden becas para realizar prácticas en el extranjero, dichas becas son una ayuda de manutención, gastos de viaje y pagos a la Seguridad Social.

CUESTIÓN PLANTEADA

Como pagadores de la beca se solicita contestación a si existe obligación de retención sobre estos pagos realizados en concepto de dotación económica de la beca.

CONTESTACIÓN

Conforme a lo dispuesto en el artículo 15, de la Norma Foral 3/2007 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas "Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas."

Estableciendo el artículo 18 de la misma Norma Foral, que también se considerarán rendimientos del trabajo, "las becas, cuando se deriven de una relación de las descritas en el artículo 15 de esta Norma Foral y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de la misma."

Por tanto y conforme a ello existiría obligación de practicar retención sobre dichas rentas.

En su caso, y tal y como se desprende de la documentación aportada a su consulta, las becas se conceden en todos los casos para realizar trabajos en el extranjero, en o para empresas extranjeras y, en consecuencia, tienen la consideración de rendimientos del trabajo, siendo exigible, sin perjuicio de lo que más adelante se indica, la

práctica de retención, así como lo está establecido en el número 17º del artículo 9 de la Norma Foral 3/2007 de Impuesto Renta Personas Físicas que establece que quedarán exentos:

"Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1º. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

2º. Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento."

Por lo que dicha exención podría ser de aplicación a todos o a algunos de sus becados y en todo o en parte de las retribuciones percibidas, dependiendo todo ello, de que cumplan los requisitos arriba expresados.

Y dado que solo existe obligación de retener sobre las rentas no exentas conforme a lo dispuesto 101 del Decreto Foral 76/2007, en estos casos no debiera proceder a la retención.

Objeto del conflicto - Domicilio fiscal

Resolución R 13/2012 Expediente 9/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de septiembre 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 Murguruza 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 la sociedad ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 9/2010.

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 la sociedad ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----) (en adelante "la entidad"). 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 la entidad no se encuentra en el declarado por ella, 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 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 la entidad 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 la entidad 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 la entidad 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 la entidad.

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 esta. 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 la entidad, presento 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 la entidad 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 Diputacio-

nes 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 suscitaran 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 competencia 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 estas 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.D. 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 la entidad 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 la entidad 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 tramites 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 "subsidiarlo", que surgiría si la Junta Arbitral resolviese, aplicando el criterio subsidiario del artículo 43.Cuatro. b) del Concierto

Económico, declarar que el domicilio de la entidad 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 pretensión 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 Concierto 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 la entidad 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 ten-

gan en cada uno de los otros dos Territorios Históricos".

La misma restricción esta implícita en la norma paralela del artículo 8.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aprobado 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 el 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 si 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 par esta causa. Esto es, en definitiva, la 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 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 [la entidad] 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 a 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 pre-

tensión subsidiaria de esta: que la Junta Arbitral declare que el domicilio fiscal de la entidad no se encuentra localizada 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 periodo determinado, donde radica el domicilio fiscal de la entidad. No es objeto de este conflicto, por el contrario, la competencia para la devolución del IVA, por mas que ésta pueda estar determinada por el domicilio fiscal de la entidad afectadas por él. No procede, en consecuencia, que la Junta Arbitral se pronuncie sobre la devolución del IVA, como pretenden la entidad interesadas.

La cuestión objeto del conflicto ha de resolverse por aplicación del artículo 43.Cuatro, b) del Concerto Económico, que dispone lo siguiente:

"A los efectos del presente Concerto 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 este 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 la entidad, DOMICILIO 2, de Pamplona, es el domicilio social y fiscal de la sociedad ENTIDAD 2, 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 la entidad afirma en su escrito de alegaciones de 7 de marzo de 2012 que "no son los únicos socios de ENTIDAD 2, 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.

La entidad se dedica 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 la entidad D. SOCIO 3, que posee una participación de las 3.006 en que esta dividido su capital, y la sociedad ENTIDAD 3, S.L., que posee las 3.005 participaciones restantes. Sin embargo, la entidad manifiesta en su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012, página 3, que a partir de 29 de enero de 2010 la entidad es propiedad de D. REPRESENTANTE, titular del 100% del capital, y con anterioridad había sido propiedad íntegra de ENTIDAD 3, S.L. Desde esa fecha su administrador único es D. REPRESENTANTE, residente fiscal y con vecindad civil en Álava.

El representante de la entidad afirma en su repetido escrito de 12 de marzo de 2012, página 3, que "[d]e conformidad con lo dispuesto en los artículos 42 al 49 del Código de Comercio se ha de decir que ENTIDAD 2, S.L. no constituye Grupo con la Interesada [la entidad]".

El escrito de planteamiento escribe la gestión de las empresas de energía de origen fotovoltaico en los siguientes términos:

"Tienen una gestión muy simple, dada 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 (CLIENTE 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 la entidad, DOMICILIO 1, de Vitoria-Gasteiz corresponde a un centro de actividad económica de ENTIDAD 2, S.L. La entidad no dispone en dicho domicilio de oficina propia ni alquilada, ni de equipación de oficina ni informática (ordenador) propios; tampoco dispone de trabajadores. La documentación se encuentra archivada en un cuarto cerrado de un pabellón industrial en DOMICILIO 4, de Vitoria-Gasteiz, propiedad de ENTIDAD 2, S.L. dedicado al almacenamiento de andamiaje y material de construcción.

La contabilización de las facturas de la entidad se realiza por D. EMPLEADO, empleado de ENTIDAD 2, 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 2. D. EMPLEADO no tiene acceso a la contabilidad si no se le autoriza por control remoto. La contabilidad es supervisada en Pamplona por D. CONTABLE, contable de ENTIDAD 2, S.L. y empleado de esta entidad, antes del archivo definitivo de la documentación en Vitoria. D. EMPLEADO no tiene ningún apoderamiento de la entidad y no existe gerente ni apoderado de la entidad.

La Diputación Foral de Álava sostiene que la documentación mercantil (libros de actas y de socios) no se encuentra en el domicilio social de la entidad 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 la entidad 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 numero 2 a su escrito de 2 de diciembre de 2011, recoge la manifestación de D. ASESOR, asesor fiscal de la entidad, 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 opera la entidad, de las que 7 están abiertas en sucursales de Pamplona y una en Vitoria. 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 2., esto es Pamplona, Vitoria, San Sebastián y Madrid".

5. En su escrito de alegaciones de 12 de marzo de 2012, D. REPRESENTANTE, en calidad de representante de la entidad, 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 la entidad 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 valido, 'a sensu contrario', que no tiene ninguna relación con las Interesadas [entidades] y, excepto, por lo que la propia 'Diligencia' mas 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, 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 SOCIO 2 "también administrador de ENTIDAD 2, S.L. y de otras entidades que operan, efectivamente, en Álava, aunque él tenga su domicilio en Pamplona, pero solo 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. SOCIO 2 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 la entidad, 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 la entidad tres actas notariales de manifestaciones. En la primera, de 1 de marzo de 2012, levantada por un notario de Albacete, se documentan las hechas por un representante de la entidad ENTIDAD 4, S.A. en el sentido de que esta sociedad tiene suscritos contratos de mantenimiento con la entidad 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 [la entidad] 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 2, 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 2, S.L.

Que ENTIDAD 2, 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 la entidad desde antes de su constitución.

Que no es impedimento para ello no ser empleado de la entidad "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 [as relacionadas con el mantenimiento de las instalaciones, dotación a [as 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 esta imponiendo, entre otros, en el ámbito tributario, frente a la idea exclusiva del Gerente formal como única figura existente...".

Que una parte significativa de is actividad de gestión es el control diario de la producción de cada instalación de calla sociedad mediante la bajada desde fa web de ENTIDAD 4, 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 do 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, "descono-

ciendo, 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 la entidad 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 2. S.L. que esté situada en un servidor informático que no esta 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 la entidad, 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 la entidad 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 la entidad, y añade que ejecuta 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 la entidad en Vitoria, ello no sería por sí solo determinante de la localización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad. En efecto, la organización de estas empresas no se explica sin la pertenencia de la entidad a un grupo empresarial o societario, constituya este o no un grupo mercantil, hecho que no ha sido controvertido en el procedimiento de conflicto y que el representante de la entidad se limita a negar sin más prueba. En efecto, sin dicha pertenencia no podría entenderse que la entidad utilicen gratuitamente el inmueble, material de oficina y personal pertenecientes a ENTIDAD 2, S.L.

Tampoco se entiende que la persona que supuestamente lleva a cabo la gestión y dirección de la entidad carezca de todo vínculo con estas 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 la entidad por D. EMPLEADO, en el escrito de 12 de marzo de 2012, firmado por D. REPRESENTANTE en calidad de representante de la entidad, se afirme que D. SOCIO 2 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 2, S.L., que al parecer es la utilizada como empresa de servicios del grupo.

D. SOCIO 2 es el administrador único de ENTIDAD 4, S.L., la cual, a su vez, es administrador de la sociedad ENTIDAD 3, S.L., anterior titular de la totalidad del capital de la entidad (cfr. el escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Álava de 1 de marzo de 2012, pág. 3); es también administrador único de ENTIDAD 2, S.L. La actividad de D. SOCIO 2 en relación con ENTIDAD 1, S.L., sociedad con la que no tiene ninguna relación formal, en lugar de D. REPRESENTANTE, titular desde 2010 de la totalidad del capital de esta entidad y administrador único de la misma, solo se explica por la vinculación de ENTIDAD 1, S.L. al mismo grupo que aquellas dos sociedades.

Se llega de este modo a la conclusión de que la dirección de la empresa 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 solo 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 la entidad está situado en el lugar donde se realiza la dirección de los negocios de la entidad, es decir, en el domicilio social y fiscal de ENTIDAD 2, S.L.. DOMICILIO 2, de Pamplona.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1, S.L. (NIF: -----) está situado en DOMICILIO 2, de Pamplona.

Objeto del conflicto - Domicilio fiscal**Resolución R 14/2012 Expediente 24/2012**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de octubre 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 Administración del Estado frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de D. SUJETO PASIVO (NIF: -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 24/2012.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante un escrito de su Directora General de fecha 6 de junio de 2012, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 7. En dicho escrito se expone que el 6 de marzo de 2012 la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco notificó a la Diputación Foral de Bizkaia, de acuerdo con el artículo 43.Nueve del Concerto Económico, propuesta de modificación del domicilio fiscal de D. SUJETO PASIVO desde la DOMICILIO 1, Barakaldo, Bizkaia, a la DOMICILIO 2, San Sebastián de los Reyes. Madrid, con fecha de 1 de enero de 2007. Indica también el escrito de planteamiento que la mencionada propuesta iba acompañada por sendos informes de las Dependencias de Inspección de las Delegaciones de la AEAT en Madrid y en el País Vasco, de fechas 19 de octubre de 2011 y 24 de febrero de 2012 respectivamente.

Fotocopias de estos informes se adjuntan, junto con otros documentos, al escrito de planteamiento. En estos documentos se recogen las pruebas en las que la AEAT basa su postura

acerca del domicilio del Sr. SUJETO PASIVO, como fundamento jurídico de la cual invoca lo dispuesto en el artículo 43 del Concerto Económico:

"Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concerto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...]. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

[...]

Cuatro. A los efectos del presente Concerto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco".

Afirma el escrito de planteamiento que "transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concerto, la Diputación Foral de Bizkaia no ha contestado a la propuesta realizada. Conforme al artículo 13.1

del Reglamento de la Junta Arbitral se entiende pues que ésta discrepa sobre el cambio de domicilio fiscal con la fecha de retroacción que había propuesto la AEAT".

El escrito de planteamiento termina con la solicitud a la Junta Arbitral de que declare que D. SUJETO PASIVO ha tenido su domicilio fiscal en DOMICILIO 2, San Sebastián de los Reyes, Madrid, desde el 1 de enero de 2007 hasta la actualidad.

2. Antes incluso de que el presente conflicto fuese admitido a trámite, tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el 13 de septiembre de 2012 un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia fechado el anterior día 12, en el que manifiesta que con fecha 12 de septiembre de 2012 se dictó por el Director General de Hacienda acuerdo por el que se decide el allanamiento de la Diputación Foral de Bizkaia en el presente conflicto "por pérdida sobrevenida de su objeto al haber aceptado la Diputación Foral la rectificación del domicilio fiscal del obligado tributario propuesta por la Agencia Estatal de Administración Tributaria". En consecuencia, pide a la Junta Arbitral que declare terminado el conflicto.

Se acompañan al citado escrito el mencionado acuerdo del Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia y la propuesta de 12 de septiembre de 2012 del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral que sirvió de fundamento a dicho acuerdo. En este segundo documento se hacen las siguientes observaciones de interés: que a su fecha la Junta Arbitral no había comunicado todavía a la Hacienda Foral de Bizkaia la admisión a trámite del conflicto, y que con fecha del 26 de julio de 2012 el Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia había dictado acuerdo por el que se aceptaba la rectificación del domicilio fiscal propuesto por la AEAT, lo que determina la pérdida del objeto del conflicto y la procedencia del allanamiento de la Diputación.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En vista del allanamiento de la Diputación Foral de Bizkaia no le queda a esta Junta Arbitral sino aceptarlo, sin que sea obstáculo para ello que la figura del allanamiento como forma de terminación del procedimiento no esté prevista ni en el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por R. D. 1760/2007, de 28 de diciembre, ni en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), aplicable con carácter supletorio. En resoluciones precedentes, como la R 28/2011, de 22 de diciembre, expediente 20/2010, hemos recurrido a la figura próxima del desistimiento, que sí prevé la Ley 30/1992 en su artículo 91.2, el cual establece que "[l]a Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, y declarará concluso el procedimiento salvo que, habiéndose personado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento". Señalábamos allí que, a diferencia del allanamiento, el desistimiento no requiere un pronunciamiento expreso del órgano administrativo en cuanto al fondo del asunto, aunque ello evidentemente no altera las consecuencias materiales que se derivan de la resolución.

2. Aparte del acuerdo sobre la terminación del procedimiento en el sentido expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, es oportuno formular aquí algunas consideraciones sobre el curso del procedimiento que dio lugar al planteamiento de este conflicto. Este planteamiento hubiera podido evitarse si la AEAT hubiera tenido conocimiento antes de interponerlo de que la posición de la Diputación Foral de Bizkaia era coincidente con la suya. La interposición se debió al temor de la AEAT, no del todo infundado, de que el transcurso del plazo de dos meses previsto en el apartado Nueve del artículo 43 del Concierto Económico fuese considerado un rechazo tácito de la Diputación a su propuesta de cambio de domicilio y que, en consecuencia, dicho transcurso determinase el inicio del plazo de un mes para el planteamiento del conflicto estable-

cido por el artículo 13.2 RJACE, rebasado el cual éste sería extemporáneo.

Da pie para esta interpretación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 13.1 RJACE:

"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".

La interpretación expuesta, unida a la brevedad del plazo de dos meses, puede dificultar o incluso imposibilitar que la Administración destinataria de la propuesta de cambio de domicilio fiscal adopte una posición ante ella, aun en supuestos relativamente claros como el que es objeto del presente conflicto. También puede impedir o dificultar en algunos casos la indispensable participación del interesado en el procedimiento de cambio de domicilio. En el presente caso se observa que, en lo que resulta del expediente, esta participación no ha tenido lugar. En definitiva, la situación derivada de la mencionada interpretación hace inviable en la práctica el procedimiento "amistoso" esbozado en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico, frustrándose así la finalidad de este precepto.

Sin embargo, la referida interpretación ha sido desautorizada por el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 22 de septiembre de 2011 (rec. 2429/2007) y 7 de junio de 2012 (rec. 9/2011), cuya doctrina hemos tenido oportunidad de exponer ampliamente en nuestra reciente resolución A 11/2012, de 28 de septiembre, expediente 15/2009). Las citadas sentencias fueron dictadas en relación con el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y el Reglamento de su Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo. No obstante, su doctrina es plenamente aplicable a las normas aplicables al País

Vasco, dada su exacta coincidencia con las de Navarra, con la única diferencia de que el plazo establecido por el Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio para el planteamiento del conflicto es de quince días en lugar de un mes.

En síntesis, la referida doctrina del Tribunal Supremo es la siguiente: En primer lugar, la sentencia de 22 de septiembre de 2011, Fundamento de Derecho Cuarto, establece que la vulneración del plazo de dos meses exigido por el artículo 43.5 del Convenio Económico (coincidente con el 43.Nueve del Concierto) no puede considerarse causa de nulidad de pleno derecho, en los términos del arto 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pues para que dicho incumplimiento hubiera producido ese efecto, además de concurrir cualquiera de las circunstancias enumeradas en tal precepto, debió haber colocado al interesado en una situación en la que le hubiera sido imposible alegar o defenderse, causándole indefensión.

Por su parte, la sentencia de 7 de junio de 2012, Fundamento de Derecho Sexto, resuelve que el plazo establecido para la interposición del conflicto ante la Junta Arbitral (quince días en el caso de Navarra-arto 14.2 de su Reglamento;-un mes en el del País Vasco -arto 13.2 RJACE) se refiere sólo al plazo de interposición del conflicto positivo, pero que "carece de sentido mantener que el plazo de 15 días establecido tiene que aplicarse también en los supuestos de cambio de destino [sic; debe querer decir "domicilio"], y que el mismo tiene carácter preclusivo, porque el arto 43.5 [coincidente con el 43.Nueve del Concierto] 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".

La conclusión a la que llega la citada sentencia es que la misma irrelevancia del plazo para responder a la propuesta de cambio de domicilio afirmada en la sentencia de 22 de septiembre de 2011 "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".

La discrecionalidad que el Tribunal Supremo confiere a la Administración promotora del cambio de domicilio está evidentemente limitada por la buena fe, de manera que no podrá tener por desestimada la propuesta de cambio hasta tanto no se haya pronunciado definitivamente sobre ella la Administración interpelada, tras agotar las posibilidades de acuerdo en el procedimiento amistoso establecido en el artículo 43.Nueve del Concierto.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Aceptar el allanamiento de la Diputación Foral de Bizkaia en el conflicto planteado por la AEAT sobre el domicilio fiscal de D. SUJETO PASIVO (NIF: -----).

2º. Ordenar la terminación y el archivo de las actuaciones, así como la devolución de toda la documentación remitida al efecto.

Objeto del conflicto - Competencia para la realización de actuaciones de comprobación relativas al Impuesto sobre Sociedades

Resolución R 15/2012 Expediente 23/2010

En la Villa de Bilbao, a 29 de noviembre 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 contra la Administración Tributaria del Estado, sobre si esta última es competente para la realización de actuaciones de comprobación limitada en relación con el obligado tributario ENTIDAD 1, S.A., (C.I.F. -----), "relativas al Impuesto sobre Sociedades, Régimen de Consolidación Fiscal, Ajuste artículo 12.8 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio", reguladora del Impuesto sobre Sociedades en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, "así como para la realización de las posteriores actuaciones de liquidación e imposición de sanción derivadas de las mismas".

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante escrito de fecha 25 de junio de 2010, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el 28 de junio de 2010.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

1º. El 22 de enero de 2010 la AEAT notificó a ENTIDAD 1, S.A. un requerimiento mediante el cual se iniciaba un procedimiento de gestión tributaria, en concreto de comprobación limitada, cuyo alcance se circunscribía a "[c]omprobar la justificación documental acreditativa de la fecha

de adquisición y de las cantidades consignadas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades como corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones en entidades no residentes artículo 12.8 de la N.F. a efectos de dar cumplimiento a la Decisión de 28 de octubre de 2009 de la Comisión Europea, sin que dicha comprobación se extienda a los restantes elementos de hecho relativos a las operaciones ni a su valoración".

2º. El 25 de enero de 2010 el Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales del País Vasco de la AEAT remitió un correo electrónico a la Subdirectora de Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa en el que le decía: "A fin de ejecutar convenientemente la decisión de Comisión Europea de 28/10/09, estamos realizando la comprobación de diversas entidades susceptibles de haber amortizado el fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones de entidades de la UE, por lo que te ruego que en base al artículo 4 del Concerto Económico inspeccionéis a los contribuyentes de vuestra competencia del listado que te anexo". A dicho correo se acompañaba un listado en el que figura la ENTIDAD 1, S.A.

La Decisión de la CE C(2009) 8107 final, de 28/10/09, "relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras", a la que se refería el correo electrónico, concluyó que "[e]l régimen de ayudas ejecutado por España conforme al art. 12.5 del Real Decreto Legislativo nº 4/2004 de 5 de marzo de 2005 que consolidó las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicado ilegalmente por el Reino de España infringiendo el artículo 88; apartado 3, del Tratado, es incompatible con el mercado común a efectos de las ayudas concedidas a los beneficiarios al realizar adquisi-

ciones intracomunitarias", y ordenó la recuperación, en determinados supuestos, de las deducciones practicadas por los obligados tributarios que se habían aplicado el beneficio fiscal controvertido.

- 3º. El 5 de febrero de 2010 la Inspección tributaria de la DFG citó a ENTIDAD 1, S.A. para comparecer en sus dependencias el día 11 de febrero de 2010, al objeto de realizar actuaciones de verificación y constatación en relación: "[a]l ajuste extracontable efectuado por el concepto Adquisición de Participaciones (Art. 12.8 NF 7/1996) declarado en el Impuesto sobre Sociedades, modelo 200, correspondiente al ejercicio 2008".
 - 4º. El 5 de febrero de 2010 tuvo entrada en la AEAT un escrito de ENTIDAD 1, S.A., fechado el 3 del mismo mes y año, en el que manifestaba que "no procede el inicio por la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada al tener la sociedad su domicilio fiscal en Gipuzkoa y realizar en territorio común menos del 75% de sus actividades".
 - 5º. Por oficio de 15 de abril de 2010 la AEAT requirió de nuevo a ENTIDAD 1, S.A. la documentación solicitada, señalándole que "el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma (...) según establece el art. 14 de la Ley 12/2002 (sic) y la inspección se realiza por la Diputación Foral competente (...) en virtud de lo dispuesto en el art. 19 de la misma Ley 12/2002 (sic), pero la Gestión del Impuesto es compartida y conjunta, según el art. 18 de la mencionada Ley (sic). En consecuencia la AEAT es competente para realizar este requerimiento de datos en el seno de este procedimiento de Comprobación Limitada, en el marco de un procedimiento de gestión tributaria".
 - 6º. El 27 de abril de 2010 se presentó ante la AEAT un nuevo escrito de ENTIDAD 1, S.A., fechado el mismo día, en el que se reiteraba en sus manifestaciones anteriores referentes a la incompetencia de la AEAT para iniciar el procedimiento de comprobación limitada y en el que manifestaba que el 11 de febrero de 2010 la sociedad aportó a los actuarios de la DFG que se personaron en su domicilio, entre otra documentación, copia del escrito de fecha 3 de febrero de 2010, que había presentado a la AEAT el 5 de febrero de 2010, en el que manifestaba que "no procede el inicio por la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada al tener la sociedad su domicilio fiscal en Guipúzcoa y realizar en territorio común menos del 75% de sus actividades".
 - 7º. El 30 de abril de 2010 la AEAT recibió por fax, remitido desde la DFG, copia de la citación remitida a ENTIDAD 1, S.A. por la Inspección tributaria de la DFG comunicándole el inicio de las actuaciones y emplazándole para comparecer el 11 de febrero de 2010, en el que consta diligencia de notificación firmada por representante del obligado tributario.
 - 8º. Con fecha 5 de mayo de 2010 la Inspección de Tributos de la DFG emitió un informe referido a las actuaciones de comprobación realizadas ante ENTIDAD 1, S.A. en el que concluía que la Decisión de la Comisión Europea de 28/10/2009 sobre la amortización de los fondos de comercio no es aplicable a la normativa fiscal guipuzcoana ni, por ello, a las deducciones aplicadas por tal concepto por entidades sujetas a la normativa guipuzcoana, como era el caso de que se trataba.
- El informe fundaba su conclusión en la diferente redacción con la que la LIS (artículo 12.5) y la Norma Foral reguladora del IS en Gipuzkoa (artículo 12.8) tenían regulada la deducción del fondo de comercio financiero. La normativa estatal solo la admitía cuando se derivaba de adquisición de participaciones de entidades no residentes en territorio español, a diferencia

de la normativa guipuzcoana que no condicionaba la deducción a que las adquisiciones fueran de entidades no residentes. En base a tal diferencia, la Inspección de la DFG concluía en su informe que: "[s]iendo este carácter selectivo de la normativa estatal la motivación que la Comisión ha esgrimido a la hora de declarar la incompatibilidad del 12.5 con el mercado común, esta Inspección entiende que en el artículo 12.8 de la Norma Foral no se dan las mismas condiciones, ni siquiera similares, para aplicar la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas de 28 de octubre de 2009".

- 9°. El 13 de mayo de 2010 la AEAT notificó al obligado tributario la apertura del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional derivada del procedimiento de comprobación limitada por el concepto tributario "Impuesto sobre Sociedades, Grupo consolidado" del ejercicio: 2008, así como "Acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador". En la propuesta de liquidación se hacía constar que "se ha eliminado la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes, artículo 12.8 de la N.F."
- 10°. El 14 de mayo de 2010 se recibió en la AEAT el informe emitido por la inspección tributaria de la DFG el 5 de mayo de 2010 consecuente a las actuaciones realizadas ante ENTIDAD 1, S.A. en el que concluía que la Decisión de la Comisión Europea de 28/10/2009 sobre la amortización de los fondos de comercio no es aplicable a la normativa fiscal guipuzcoana ni, por ello, a las deducciones aplicadas por tal concepto por entidades sujetas a normativa guipuzcoana.
- 11°. El 19 de mayo de 2010 la DFG notificó a la AEAT requerimiento de inhibición para que cesara las actuaciones de compro-

bación limitada que estaba llevando a cabo en relación con ENTIDAD 1, S.A.

- 12°. El 14 de junio de 2010 la AEAT notificó a ENTIDAD 1, S.A. liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades de 2008, practicada en los mismos términos de la propuesta que le había notificado el 13 de mayo.
- 13°. El 22 de junio de 2010 la AEAT rechazó el requerimiento de inhibición efectuado por la DFG.
- 14°. El 28 de junio de 2010 la DFG presentó ante esta Junta Arbitral su escrito de 25 del mismo mes y año planteando el presente conflicto.

3. En su reunión de 26 de julio de 2011, la Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto y notificar su planteamiento a la Administración del Estado. La notificación se le efectuó el 5 de octubre de 2011. Por escrito de 13 de octubre de 2011 la AEAT solicitó a la Junta la puesta a su disposición de documentación que a su entender faltaba en el Expediente que se le remitió. El 19 de octubre de 2011 la Junta procedió a notificar de nuevo el planteamiento del conflicto acompañándolo de la documentación que se había omitido en la primera remisión y le confirió un nuevo plazo de alegaciones de un mes.

4. El 17 de noviembre de 2011 la AEAT dirigió escrito a esta Junta Arbitral, registrado el 21 de noviembre de 2011, en el que interesaba en primer lugar la inadmisión del conflicto, argumentando la extemporaneidad de su planteamiento, pretensión que fundaba en que, a su juicio, la DFG había conocido -al menos- desde el 11 de febrero de 2010 la existencia de un procedimiento de comprobación gestora iniciado por la AEAT frente a ENTIDAD 1, S.A., y sin embargo no le requirió de inhibición hasta el 19 de mayo de 2010, cuando el plazo de dos meses previsto en el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral había vencido el 11 de abril de 2010; y subsidiariamente la desestimación de la pretensión de la Hacienda Foral de Gipuzkoa.

5. Concluido el expediente y puesto de manifiesto a la DFG, a la AEAT y a la ENTIDAD 1, S.A., solamente la primera formula alegaciones mediante escrito de 24 de febrero de 2012, registrado el mismo día; y sin que la AEAT ni la entidad interesada formularan alegaciones en este trámite.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. La cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral consiste en determinar si la liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, practicada por la AEAT a ENTIDAD 1, S.A., eliminando la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes que se había aplicado en la autoliquidación, realizada con el manifestado propósito de ejecutar convenientemente la decisión de Comisión Europea de 28/10/09 sobre amortización de los fondos de comercio, es o no ajustada al marco competencial que delimita el Concierto Económico.

2. No obstante, antes de proceder al análisis de esa cuestión, es preciso examinar la alegación relativa a la extemporaneidad planteada como causa de inadmisión por la AEAT.

Alega la AEAT que la DFG le requirió de inhibición el 19 de mayo de 2010, y que dado que, a su entender, ésta había conocido -al menos- desde el 11 de febrero de 2010 la existencia de un procedimiento de comprobación gestora iniciado por la AEAT frente a ENTIDAD 1, S.A., en aquella fecha ya estaba sobrepasado el plazo máximo de dos meses previsto en el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral como límite para formularlo.

En efecto, el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, dispone que "[e]n 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 caso de que se trata, la pretensión de la AEAT de que la DFG había conocido el inicio de sus actuaciones de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 del obligado tributario ENTIDAD 1, S.A. se funda en la mera manifestación vertida por el propio obligado tributario en un escrito dirigido a la AEAT el 27 de abril de 2010, en el que manifestaba que el 11 de febrero de 2010 la sociedad había aportado a los actuarios de la DFG que se personaron en su domicilio, entre otra documentación, copia de otro escrito que ella misma había presentado a la AEAT el 5 de febrero de 2010, en el que manifestaba que "no procede el inicio por la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada al tener la sociedad su domicilio fiscal en Guipúzcoa y realizar en territorio común menos del 75% de sus actividades". Manifestación que no se acompañaba de ninguna diligencia u otro elemento probatorio de su veracidad.

Y en esa tesitura es obligado recordar la validez tan relativa que en orden a la acreditación de hechos con relevancia tributaria se atribuye, en la práctica cotidiana tanto de la AEAT como de las Haciendas Forales, a las simples manifestaciones de los obligados tributarios cuando no se ven refrendadas con otros elementos materiales de prueba, como es el caso. Y, con fundamento en tal evidencia, hay que concluir que no puede darse por acreditado que la DFG conociera desde el 11 de febrero de 2010 que la AEAT había iniciado actuaciones de comprobación limitada frente a ENTIDAD 1, S.A., por el simple hecho de que el representante de esta sociedad así lo manifestara en un escrito dirigido a la AEAT, sin apor-

tación de ningún otro elemento probatorio que refrendara su mera manifestación.

Además, también es de señalar lo poco coherente que resulta desde la posición de la AEAT, el pretender la extemporaneidad del requerimiento sobre tan débil indicio de que la DFG pudiera estar enterada el 11 de febrero de 2010 de las actuaciones iniciadas por la AEAT, cuando lo que sí queda probado en las actuaciones es que la propia AEAT, al dirigirse por escrito a la DFG el día 25 de enero de 2010 solicitándole que iniciara actuaciones inspectoras contra ENTIDAD 1, S.A., no le puso de manifiesto el hecho de que, tres días antes, ella misma ya había notificado a la entidad el inicio de las actuaciones de comprobación limitada.

3. En lo que concierne al fondo del asunto, la DFG, tanto en su escrito de planteamiento del conflicto como en sus alegaciones, expone los argumentos en los que funda su pretensión de que la AEAT no es competente para practicar una liquidación provisional por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, a ENTIDAD 1, S.A., eliminando la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes que se había aplicado en la autoliquidación, porque se trata de una entidad cuya inspección por dicho impuesto le corresponde a ella en exclusiva a tenor de lo dispuesto en el artículo 19 del Concerto.

Sostiene la DFG que "el sistema de distribución competencial que configura el Concerto Económico en los supuestos de tributación conjunta a varias Administraciones persigue como fin último que sea una única Administración la que delimite la situación tributaria del contribuyente, determinando su conformidad a derecho o, en su caso, la procedencia de su regularización, llevando a cabo, al efecto, las oportunas actuaciones de comprobación o investigación. Y ello hay que entender que debe ser así independientemente de que el órgano que efectúe dichas actuaciones de comprobación o investigación sea un órgano de gestión o un órgano de inspección".

Frente a ello, la AEAT argumenta que si bien el artículo 19 del Concerto Económico, para el caso de las sociedades que tributen a las dos Administraciones, central y foral, atribuye la facultad de inspeccionar el Impuesto sobre Sociedades a una sola de ellas, el artículo 18 al ordenar que las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda, reserva en el ámbito del procedimiento de gestión, facultades a las dos Administraciones que, por ende, tienen ambas facultades para realizar funciones de comprobación siempre que tal comprobación no sea de carácter inspector.

4. Para resolver este conflicto es preciso determinar si una liquidación provisional practicada en un procedimiento de gestión, como la que ha practicado la AEAT, es o no el vehículo adecuado para modificar una autoliquidación, eliminando unas deducciones de la cuota que el obligado tributario se había aplicado en indiscutida congruencia con la normativa vigente al tiempo en que se presentó la autoliquidación, y ello porque la Administración actuante entienda que las deducciones deben eliminarse para ejecutar convenientemente una decisión de Comisión Europea que declara contraria al ordenamiento comunitario una normativa vigente en España.

Se plantea así, en este conflicto, la cuestión de la delimitación del contorno de las actuaciones de gestión y de las de inspección tributarias.

Al abordarla no puede desconocerse la evolución que el término "gestión" ha tenido en la reciente historia de nuestro ordenamiento tributario.

El Informe para la reforma de la LGT, elaborado en Julio de 2001 por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT, se hacía eco precisamente de la evolución que la semántica del concepto "gestión" había sufrido en el curso de las reformas operadas en la vieja LGT en los últimos años de su vigencia.

Decía este Informe: "con la generalización de los pagos a cuenta y las liquidaciones en los impues-

tos estatales mas relevantes, la diferenciación desde un punto de vista estructural entre la comprobación e investigación y la liquidación pierde sentido. En la década de los años ochenta la primera pasa a tener tal importancia que absorbe gran parte de los esfuerzos de la Administración tributaria, lo que se refleja en la modificación del artículo 140 de la Ley 230/1963 por la Ley 10/1985, al atribuir funciones liquidadoras a la Inspección.

En estos años se consolida la distinción entre la gestión en sentido estricto, dedicada básicamente a recibir declaraciones y autoliquidaciones, elaborar y mantener censos, resolver incidentes o tramitar devoluciones; respecto de la inspección, destinada fundamentalmente a la comprobación e investigación.

Esta distinción no llega a tener reflejo expreso en la LGT, pero sí se plasma en otras normas, en algunas posiciones de la doctrina científica y en el lenguaje normalmente utilizado, tanto por los obligados tributarios como por los funcionarios.

A partir de este momento se produce el reforzamiento de la gestión tributaria, lo que lleva, incluso, a atribuir a los órganos que la desarrollan determinadas funciones de comprobación a través de diversas normas, lo que se consagra con la modificación del artículo 123 LGT por la Ley 25/1995."

5. Desde la más amplia acepción del término gestión tributaria, parece razonable entender que la misma ampara la función de comprobar las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios para analizar su adecuación a la normativa vigente, e incluso, con algunos límites, la de investigar las operaciones llevadas a cabo por los mismos, para determinar incrementos de la base imponible derivados de informaciones que ye obren en poder de la Administración tributaria.

Ahora bien, lo que no cabe en el procedimiento de gestión es que, haciendo uso de facultades de liquidación provisional correctora, justificadas por una aplicación indebida de la normativa del

impuesto, se modifiquen aspectos determinantes de la deuda tributaria en cuestiones respecto de las que no cabe plantear la menor duda de que el obligado actuó con perfecto sometimiento a las normas que le eran de aplicación, y en razón a argumentos que, como la ejecución de una decisión de la Comisión Europea sobre determinada normativa vigente en España, requieren de una exégesis jurídica compleja.

El modificar autoliquidaciones que fueron practicadas con una adecuación a la normativa vigente que no puede discutirse, y que por ello no son merecedoras del menor reproche, pero que, sin embargo, a juicio de la Administración actuante, han devenido incorrectas por una sobrevenida ilegalidad de la propia normativa nacional que las amparaba, es una función que queda fuera de la actividad administrativa de gestión y que debe incardinarse en la esfera de reserva de la función inspectora.

6. Al amparo de lo expuesto, hay que concluir que es la DFG, a quien indiscutidamente corresponde la función inspectora en relación con el Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1, S.A. de 2008, conforme el esquema de distribución competencial que el Concierto establece al respecto, la única Administración competente para proceder a realizar las operaciones jurídico-tributarias de aplicación normativa que corrijan o rectifiquen en derecho los criterios en los que el contribuyente se funde, por una pretendida ejecución de una decisión de la Comisión Europea que ha declarado contraria al ordenamiento comunitario una determinada normativa nacional. Y en suma, que la atribución que, en este caso, se ha de hacer indiscutidamente a la DFG de la facultad de inspeccionar al obligado tributario de que se trata, despliega plena y excluyente eficacia en orden a determinar las deducciones de la cuota que resulten aplicables al obligado tributario, dejando anticipadamente fuera toda concreta actividad administrativa de gestión, hecha con empleo de facultades de determinación provisional por la AEAT, que pueda oponérsele, y ello aunque la DFG ni siquiera hubiere hecho ejercicio de tales facultades inspectoras.

Y ello, al margen de que se comparta o no la interpretación que la Inspección tributaria de la DFG hace, en su informe de 5 de mayo de 2010, sobre el alcance y efectos de la Decisión de la Comisión Europea de 28/10/2009 referente a la amortización de los fondos de comercio, sobre la normativa fiscal guipuzcoana, que es una cuestión que escapa al ámbito decisorio de esta Junta Arbitral.

7. Pero, además, al margen de lo hasta aquí razonado, la propia secuencia temporal de los antecedentes de hecho relatados ofrece un nuevo argumento que deslegitima la actuación administrativa desplegada por la AEAT al amparo del procedimiento de gestión.

En efecto, tres días después de iniciar su actuación gestora de comprobación limitada, la propia AEAT solicitó de la DFG el inicio de actuaciones inspectoras sobre el obligado tributario, reconociéndole su competencia exclusiva en este orden y asumiendo -hay que entender- que por virtud de la imposibilidad de volver a regularizar los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones inspectoras, incluso aunque hubieran terminado con una liquidación provisional, la conclusión del procedimiento inspector casi con toda seguridad se impondría sobre la conclusión del procedimiento de gestión; si éste concluía antes, porque la ulterior conclusión de la inspección, coincidente o no con la de gestión, sustituiría a ésta; y si la inspección concluía antes porque una liquidación provisional en vía de gestión posterior a aquella terminación no podría practicarse después de una actuación inspectora.

Pues bien, pese a que el 14 de mayo de 2010 la AEAT recibió el informe emitido por la Inspección tributaria de la DFG el 5 de mayo de 2010, con el que se concluían las actuaciones realizadas frente a ENTIDAD 1, S.A. por el Impuesto sobre Sociedades de 2008, el 14 de junio de 2010 la AEAT le notificó su liquidación provisional por el mismo impuesto y ejercicio, en abierta contradicción con la regla general de que una liquidación provisional no puede modificar una actuación conclusiva de la inspección tributaria.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la Administración Tributaria del Estado no es competente para practicar en el curso de un procedimiento de gestión, la liquidación provisional dictada el 11 de junio de 2010, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, a ENTIDAD 1, S.A., eliminando la corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes que se había aplicado en la autoliquidación, realizada con el manifestado propósito de ejecutar convenientemente la decisión de Comisión Europea de 28/10/09 sobre amortización de los fondos de comercio.

Objeto del conflicto - Domicilio fiscal**Resolución R 16/2012 Expediente 24/2010**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de noviembre 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 Murguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) sobre el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD, S.L. (NIF: -----) que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 24/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Diputación Foral de Bizkaia por medio de un escrito del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación de fecha 6 de julio de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 10. Se adjunta a dicho escrito acuerdo del Director General de Hacienda de 1 de julio de 2010 por el que decide interponer el conflicto, de conformidad con la propuesta formulada por la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica de fecha 1 de julio de 2010.

El escrito de planteamiento manifiesta que el conflicto se interpone "en relación con la rectificación del domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD, S.L., con NIF: -----, por entender que el mismo se encuentra en Bizkaia desde la fecha de constitución de la sociedad". En iguales términos se expresa la propuesta de acuerdo de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica y el acuerdo de interposición del Director General de la Hacienda Foral. Sin embargo, el "informe sobre la interposición de conflicto ante la

Junta Arbitral del Concierto Económico en relación con la modificación del domicilio fiscal de ENTIDAD, S.L., con NIF: -----" fechado el 28 de junio de 2010, anexo a dicha propuesta, en el que enuncian los argumentos en los que ésta se funda, formula la siguiente conclusión:

"Procede por tanto a juicio del informante, promover en plazo, conflicto ante la Junta Arbitral por considerar que la sociedad ENTIDAD, S.L. (NIF: -----), de acuerdo con las comprobaciones realizadas y las previsiones del Concierto Económico, tiene su domicilio fiscal en Calviá (I. Baleares) en la calle DOMICILIO 1, desde el inicio de la actividad".

2. La AEAT formuló alegaciones mediante escrito de su Director General de 17 de noviembre de 2011, que tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el siguiente día 21. Expone este escrito, en primer lugar, que la sociedad ENTIDAD, S.L. (en adelante ENTIDAD o "la entidad") se constituyó mediante escritura pública de fecha 1 de abril de 1992, fijando su domicilio social en Bilbao (Bizkaia), DOMICILIO 2. Su objeto social es la venta al por menor en grandes superficies y aeropuertos de libros, revistas, objetos de regalo y artículos de confitería.

Del citado escrito, completado con el expediente, resulta que el curso del procedimiento de cambio de domicilio que desembocó en el planteamiento del presente conflicto estuvo jalonado por las siguientes actuaciones principales:

El Servicio de Tributos Locales y Censos Fiscales del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia emitió el 11 de julio de 2008 propuesta de rectificación del domicilio fiscal de ENTIDAD, considerando que éste debía fijarse en la DOMICILIO 1 (sic), Calviá (Illes Balears) desde el inicio de la actividad por la entidad. Dicha propuesta se basa en un informe del Servicio de Inspección Tributaria de la Hacienda Foral de Bizkaia de fecha 24 de junio de 2008.

La Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Bizkaia emitió el 20 de julio de 2009 in-

forme en el que concluye que el domicilio fiscal de la entidad debe situarse en el lugar propuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, pero desde el 15 de julio de 2004, fecha en que socio y administrador único coinciden en la misma persona. Según el citado informe, en esa fecha la sociedad pasa a ser unipersonal, siendo el socio y administrador único -----X, con domicilio fiscal en DOMICILIO 1, Calviá (Illes Balears).

Por medio de escrito de fecha 27 de octubre de 2009 dirigido a la AEAT, la Diputación Foral de Bizkaia "se ratifica en lo establecido en el informe de fecha 24/06/2008, es decir que el domicilio fiscal de [ENTIDAD] se encuentra en Territorio común, de acuerdo con el lugar en que coinciden el domicilio fiscal del administrador y de los socios, sin que se observe en ningún periodo la existencia de administradores con domicilio en el Territorio Histórico de Bizkaia...". El citado escrito se funda en un informe del Servicio de Inspección Tributaria de fecha 7 de octubre de 2009.

Mediante escrito de fecha 17 de junio de 2010, el Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT comunica a la Diputación Foral de Bizkaia su postura en el sentido de que "no existen elementos suficientes para establecer el domicilio del obligado tributario en las Islas Baleares desde el inicio de su actividad".

3. En sus Fundamentos de Derecho el escrito de alegaciones de la AEAT plantea la siguiente alternativa:

Por una parte, que el objeto del conflicto es el que resulta de los términos literales en que lo formula la Diputación Foral de Bizkaia, es decir, reclamando que el domicilio fiscal de ENTIDAD se encuentra en Bizkaia. En este supuesto, "ninguna objeción podría hacerse desde la AEAT, toda vez que el obligado tributario tuvo desde su constitución el domicilio fiscal en Bizkaia"; es decir, no existiría conflicto alguno.

Por otra parte, "que realmente el objeto del conflicto es el cambio de domicilio del obligado tributario desde el inicio de su actividad desde Bizkaia a Illes Balears". Según esto, la controversia no se refiere al lugar del domicilio fiscal, que ambas Administraciones concuerdan en que se encuentra en la calle de DOMICILIO 1, Calviá (Illes Balears), sino al momento a partir del cual rige este domicilio; es decir, al alcance de la retroacción del cambio de domicilio propuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, que, según ésta, llega hasta el inicio de la actividad de la entidad mientras que en opinión de la AEAT tan sólo se retrotrae al 15 de julio de 2004.

Partiendo del segundo término de la anterior alternativa, la AEAT hace la siguiente afirmación:

"Aplicando a la entidad ENTIDAD, S.L. los criterios fijados por la jurisprudencia existente para determinar dónde se encuentra efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios para, de acuerdo con ello, localizar el domicilio fiscal de la sociedad objeto del presente conflicto, se concluye que, a la vista de los distintos informes y documentos que obran en el expediente, parece evidente que el domicilio fiscal del obligado tributario nunca ha radicado en el territorio foral de Bizkaia al no haberse podido acreditar la existencia en ningún momento desde la fecha de inicio de la actividad económica de la sociedad de una mínima gestión administrativa o actividad económica desarrollada por ésta en dicho territorio. Igualmente tampoco puede situarse en Bizkaia la dirección de los negocios acudiendo al criterio de la actividad o residencia de la administradora única.

En consecuencia, podemos concluir que, de acuerdo con los criterios fijados por la jurisprudencia, resulta evidente que la mayoría de las funciones de "gestión administrativa y dirección efectiva" de ENTIDAD, S.L., como concepto unitario, se localizan en territorio común y, por ello, procede aceptar la propuesta de cambio de domicilio fiscal realizada por la DFB

si bien -lógicamente- con la fecha de retroacción para aquellos periodos no prescritos".

(La negrita es del original)

Finalmente, solicita de la Junta Arbitral que "decida si admite el conflicto en sus propios términos (en cuyo caso no existida controversia a la fecha de planteamiento) o, de admitir que se debate el cambio de domicilio de Bizkaia a Illes Balears, la AEAT acepta la propuesta de cambio de domicilio de la entidad **ENTIDAD. S.L. (NIF: -----)**, realizada por la DFB **con la fecha de retroacción para aquellos periodos no prescritos".** (Negrita del original)

4. La Junta Arbitral acordó admitir a trámite el presente conflicto en su sesión celebrada el día 27 de septiembre de 2011.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Como cuestión preliminar es necesario determinar el objeto del conflicto. Acerca de esta cuestión, es de señalar que la alternativa propuesta por la AEAT, expuesta en el apartado 3 de los Antecedentes, es sólo aparente. En efecto, es palmario que la Diputación Foral de Bizkaia padeció un error al formular su postura, tanto en el documento dirigido a la Junta Arbitral mediante el cual planteó el conflicto como en la propuesta de acuerdo de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica y el subsiguiente acuerdo de interposición del Director General de la Hacienda Foral. Es un error del tipo denominado tradicionalmente en Derecho civil error obstativo o error en la declaración, consistente en una discrepancia inconsciente entre la voluntad manifestada y la voluntad interna del que formula la declaración (designado frecuentemente con las expresiones latinas lapsus linguae o calami). Entraría también en la categoría de error material conocida en Derecho administrativo. La discrepancia entre la manifestación hecha por la Diputación Foral de Bizkaia en los actos encaminados al planteamiento del conflicto plasmada en los correspondientes documentos y la auténtica posición de esa Institución resulta sin la menor duda de las actuaciones realizadas por ella en el procedimiento

de cambio de domicilio, en las que la Diputación Foral de Bizkaia propuso inicialmente y mantuvo luego sin variación la tesis de que el domicilio fiscal de ENTIDAD no se encontraba en el Territorio Histórico de Bizkaia sino en territorio común, concretamente en el de las Illes Balears, y ello desde el inicio de su actividad por la entidad. Durante el procedimiento de cambio de domicilio la AEAT, si bien aceptó el cambio al territorio común, discrepó de dicha retroacción, sosteniendo que ésta solamente debía alcanzar al 15 de julio de 2004.

El error en cuestión puede y debe ser corregido por la Junta Arbitral ya que puede considerarse un principio general del Derecho que la voluntad real debe prevalecer sobre la declarada cuando la primera consta inequívocamente y la confianza en la declaración no ha causado un perjuicio a su destinatario, circunstancias que concurren en el presente caso. La posibilidad de rectificar el error en este caso encuentra también apoyo en el artículo 105.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), aplicable supletoriamente respecto al Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, de acuerdo con el artículo 8 de éste. El artículo 105.2 LRJ-PAC dispone, en efecto, que "[l]as Administraciones Públicas podrán, asimismo, rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos". Aunque este precepto no es directamente aplicable al presente caso, cabe su aplicación analógica, en cuanto manifestación del criterio de irrelevancia en el Derecho administrativo de los errores de esta naturaleza.

2. Eliminado el error sufrido por la Diputación Foral de Bizkaia acerca del objeto del presente conflicto, éste queda reducido a la discrepancia en cuanto a la retroacción del cambio de domicilio mencionada en el apartado anterior. Ahora bien, esta discrepancia también ha desaparecido, puesto que en su escrito de alegaciones de 17 de noviembre de 2011 la AEAT sostiene que "parece

evidente que el domicilio fiscal del obligado tributario nunca ha radicado en el territorio foral de Bizkaia" y, en consecuencia, afirma que "procede aceptar la propuesta de cambio de domicilio fiscal realizada por la DFB", manifestación que formula en acto ("la AEAT acepta la propuesta de cambio de domicilio fiscal realizada por la DFB") en su petitum a esta Junta Arbitral y que equivale a un allanamiento a la pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia.

Este allanamiento, sin embargo, parece estar sometido a una restricción: se acepta la propuesta de la Diputación Foral de Bizkaia "si bien - lógicamente- con la fecha de retroacción para aquellos periodos no prescritos". Esta restricción, si realmente fuese tal, impediría la existencia de un verdadero allanamiento y, por tanto, la terminación del procedimiento. En efecto, el allanamiento exige que la renuncia a la oposición a la pretensión del demandante sea total y comprenda todos sus extremos. Lo mismo sucede con el desistimiento por el demandante de su pretensión, que debe abarcar todos los extremos de ésta.

Al no estar contemplado expresamente el allanamiento en la LRJ-PAC, la Junta Arbitral se ha valido de la figura del desistimiento en anteriores procedimientos en los que la Administración frente a la que se planteó el conflicto se allanó expresamente a la pretensión de la Administración promotora; así en las resoluciones R 2/2010, de 20 de diciembre (expediente 34/2008) y R 28/2011, de 22 de diciembre (expediente 20/2010). El artículo 91.2 LRJ-PAC establece que "[l]a Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, y declarará concluso el procedimiento salvo que, habiéndose personado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento". A diferencia del allanamiento, el desistimiento no requiere un pronunciamiento expreso del órgano administrativo en cuanto al fondo del asunto, aunque ello evidentemente no altera las consecuencias materiales que se derivan de la resolución.

3. La frase "con la fecha de retroacción para aquellos periodos no prescritos" parece significar

que, a juicio de la AEAT, el efecto del cambio de domicilio no debe extenderse en el pasado a "periodos prescritos", entendiéndose por tales, hay que suponer, los anteriores a cuatro años, que es el plazo de prescripción de los derechos tributarios, tanto según el Derecho común como según el foral de Bizkaia. Ahora bien, este no es un criterio adecuado para determinar el alcance retroactivo de un cambio de domicilio, por las siguientes razones:

- 1) En primer lugar, porque dicho criterio es demasiado impreciso: la expresión "periodo o ejercicio prescrito" se emplea en el lenguaje coloquial pero carece de un significado técnico riguroso. Lo que prescribe no son los ejercicios o periodos, sino los derechos u obligaciones, el plazo de prescripción de cada uno de los cuales tiene su propio día a quo y puede ser interrumpido por causas que afectan singularmente a cada uno de ellos. En consecuencia, la Junta Arbitral no podría determinar la retroacción del cambio de domicilio aplicando este criterio.
- 2) En segundo lugar, porque, aunque pudiesen fijarse con precisión los "periodos no prescritos", esta circunstancia (la no prescripción) es completamente ajena e irrelevante a efectos de la retroacción del cambio de domicilio fiscal. Por esta se entiende el momento del pasado a partir del cual surte efecto dicho cambio y este no puede ser otro que el momento en el cual concurren las circunstancias que determinan el nuevo domicilio. En el caso de las personas jurídicas, esto sucede cuando el domicilio social se traslada al otro territorio, siempre que en el nuevo domicilio esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, o cuando, sin modificarse el domicilio social, se trasladen al otro territorio dichas gestión y dirección (art. 43.Cuatro.b) del Concerto Económico).

Por tanto, la retroacción del cambio del domicilio fiscal determina el momento a partir del cual

se produce, en su caso, la modificación de las competencias de las Administraciones tributarias concurrentes sobre el obligado tributario interesado. Evidentemente, el ejercicio de estas competencias puede, sin embargo, resultar afectado por la prescripción de los derechos que la Administración pretenda hacer valer, pero, como hemos anticipado, se trata de una cuestión ajena a dicha retroacción y, por consiguiente, no puede alterarla. En otros términos, el alcance retroactivo del cambio de domicilio no puede depender de que hayan prescrito o no determinados periodos impositivos (en rigor, unos u otros derechos tributarios); prescripción de los derechos tributarios y retroacción del cambio de domicilio fiscal pertenecen a planos distintos e independientes.

Aplicando las consideraciones precedentes al presente caso, se llega a la conclusión de que la aceptación por la AEAT de la propuesta de cambio de domicilio de ENTIDAD realizada por la Diputación Foral de Bizkaia comprende el periodo de retroacción propuesto por la Hacienda Foral, es decir, desde el inicio de la actividad por dicha entidad, puesto que la alusión a los periodos no prescritos carece de relevancia para la determinación de dicho periodo de retroacción y, por tanto, debe considerarse como no puesta. En consecuencia, dicha aceptación por la AEAT, en cuanto acepta sin restricciones la pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia, constituye un allanamiento que produce la terminación de este procedimiento de conflicto.

En definitiva, consideramos que la AEAT se ha allanado a la pretensión de la Diputación Foral de Bizkaia, por lo que a la Junta Arbitral no le resta sino aceptar este allanamiento.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º. Aceptar el allanamiento de la AEAT en el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia sobre el domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD, S.L. (NIF: -----).

2º. Ordenar la terminación y el archivo de las actuaciones, así como la devolución de toda la documentación remitida al efecto.

Objeto del conflicto - Competencia inspectora en relación con el IS**Resolución R 17/2012 Expediente 17/2010**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 29 de noviembre 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 Murguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria acerca de la competencia inspectora en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002 y 2003, de las entidades ENTIDAD 1, S.A. (NIF: -----) e ENTIDAD 2, S.A. (NIF: -----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 17/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado mediante un escrito de fecha 20 de mayo de 2010 del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, que tuvo entrada en esta Junta Arbitral el día siguiente. En dicho escrito se comunica que con fecha 18 de mayo de 2010 el Director General de Hacienda de la Diputación adoptó el acuerdo de interponer conflicto ante la Junta Arbitral sobre el asunto que se indica en el encabezamiento de esta resolución, acuerdo del que acompaña copia. Siguiendo el uso de la Hacienda Foral de Bizkaia, se acompaña también al referido escrito la propuesta del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de 18 de mayo de 2010 así como los informes del Servicio de Inspección en los que ésta se basa y el expediente previo, del que, como señala dicha propuesta, resultan los antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta la reclamación.

2. Del expediente resultan los siguientes antecedentes:

ENTIDAD 1, S.A. (NIF: -----) e ENTIDAD 2, S.A. (NIF: -----) formaban un grupo consolidado del que la primera era la entidad dominante. Dicho grupo tributó desde 1994 hasta 2003 (ejercicio cerrado a 31 de octubre de 2003) aplicando la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia.

El 13 de junio de 2007 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en el País Vasco de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inició actuaciones de comprobación inspectora en relación con el Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1 y de ENTIDAD 2, ejercicios 2002 y 2003 (desde el 1 de enero hasta el 31 de octubre), cuyo resultado fue documentado en un acta de disconformidad de fecha 27 de marzo de 2009. Dicha acta determinó unas bases imponibles negativas pendientes de compensación por ENTIDAD 2 a 31 de octubre de 2003 de 457.773,01 Euros.

El acta fundaba la competencia de la Inspección de la AEAT en que el volumen de operaciones en territorio común de ENTIDAD 1, entidad dominante del grupo consolidado, en los ejercicios 2001, 2002 y 2003, excedía del 75 por 100 del total (art. 19.Uno del Concierto Económico), para cuyo cómputo incluía en el territorio común el de la Comunidad Foral de Navarra.

ENTIDAD 2 había presentado la declaración por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2003 a la Diputación Foral de Bizkaia, con una cuota a ingresar de 289.885,14 Euros. La deducción de las bases negativas pendientes de compensación dio lugar, sin embargo, a una cuota de 140.651,14 Euros, resultando una cantidad a devolver de 149.234,00 Euros. ENTIDAD 2 solicitó esta devolución a la Hacienda Foral de Bizkaia mediante escrito de fecha 26 de mayo de 2009, registrado de entrada en la Diputación Foral de Bizkaia el 7 de julio de 2009.

En vista de la anterior solicitud, el Jefe de la Sección de Sociedades del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia dirigió un escrito a la Subdirección de Inspección dicha Hacienda Foral con fecha 26 de octubre de 2009 en el que le informó de la referida solicitud y del acta de la Inspección de la AEAT de 27 de marzo de 2009 de la que traía causa, incluido el fundamento en el que ésta basaba la competencia del órgano del Estado. Terminaba diciendo este documento que "[p]or todo lo expuesto, ponemos en vuestro conocimiento la existencia del Acta girada a la entidad por si fuera de aplicación al presente caso lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 12/2002, del Concierto Económico".

Con fecha del 24 de marzo de 2010 el Subdirector de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia remitió al Subdirector de Coordinación y Asistencia Tributaria de la Diputación Foral de Bizkaia informe fechado el día anterior en el que expone los antecedentes del caso, las razones en las que la Inspección de la AEAT basaba su competencia y los argumentos en los que el informante funda su opinión contraria a dicha competencia. El mencionado informe concluye afirmando que resulta procedente remitir a la AEAT el requerimiento de inhibición al que se refiere el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral por falta de competencia en relación con las actuaciones realizadas relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 y 2003 y la incoación del acta a ENTIDAD 1. A propuesta del Subdirector de Coordinación y Asistencia Tributaria el Director General de la Hacienda Foral acordó el 24 de marzo de 2010 requerir de inhibición a la AEAT. Este acuerdo fue registrado de entrada en la AEAT del País Vasco el día 25 de marzo de 2010.

El 26 de abril de 2010 fue registrado de entrada en la Diputación Foral de Bizkaia escrito de la Delegación Especial en el País Vasco de igual fecha, de contestación al requerimiento de inhibición. El escrito rechaza el requerimiento por extemporaneidad del mismo así como por desacuerdo con los criterios de la

Diputación Foral de Bizkaia, en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone.

Finalmente, como ya hemos señalado, el Director General de la Hacienda Foral de Bizkaia acordó el 18 de mayo de 2010 plantear el presente conflicto ante la Junta Arbitral.

3. Tiene también interés señalar que ENTIDAD 1 elevó una consulta al Director General de la Hacienda Foral en los siguientes términos: "la cuestión planteada se centra en la interpretación que, a efectos de dicho artículo 14.1 del Concierto Económico, debe realizarse respecto de las operaciones que deban pretenderse realizadas en la Comunidad Foral de Navarra, según lo dispuesto en el artículo 16 de aquél, y, en particular si las operaciones realizadas en la Comunidad Foral se deben entender realizadas en territorio común o en territorio foral a fin de determinar la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sociedades".

Con fecha 4 de agosto de 2004 el Secretario de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia dirigió a ENTIDAD 1 un oficio en el que le informaba de los trámites seguidos por su consulta de acuerdo con el artículo 64 del Concierto Económico: el borrador de contestación se había remitido al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y, junto con el informe de éste, al Ministerio de Hacienda. El criterio mantenido en dicho borrador era que "a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico vigente entre el País Vasco y el Estado, las operaciones realizadas en la Comunidad Foral de Navarra no computan entre las realizadas en territorio de régimen común". El oficio terminaba con el siguiente párrafo: "Como el criterio propuesto por las Administraciones vascas y por la Hacienda Foral de Bizkaia en particular no coincide con el expuesto por parte de la Administración del Estado, la consulta queda pendiente de la convocatoria y reunión de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el artículo 64 del Concierto Económico, no pudiendo contestarse por parte de esta Hacienda Foral entretanto".

Efectivamente, la Directora General de Financiación Territorial del Ministerio de Hacienda, en un escrito de fecha 10 de mayo de 2004, mantuvo un criterio opuesto al de la Hacienda Foral, en el que tras exponer los argumentos en los que apoya su tesis, señala la existencia de una respuesta de la Comisión Coordinadora del País Vasco de 7 de abril de 1995 que sostiene la misma opinión.

4. Admitido el conflicto a trámite por la Junta Arbitral en su reunión del 27 de septiembre de 2011, la AEAT formuló alegaciones por medio de un escrito de su Director General de fecha 17 de noviembre de 2011, registrado de entrada el siguiente día 21. Dicho escrito, en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone, termina solicitando de la Junta Arbitral que "declare la inadmisión a trámite del conflicto de competencias promovido extemporáneamente por la DFB y subsidiariamente, en el improbable caso de admitirse a trámite, desestime las pretensiones de la DFB y, en consecuencia, se declare la competencia de la Administración tributaria del Estado para comprobar e investigar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 y 2003 de las entidades ENTIDAD 1, S.A. (NIF: -----) e ENTIDAD 2, S.A. (NIF: -----) conforme a lo dispuesto en el Concierto".

5. Puesto de manifiesto el expediente, formuló alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia por medio de escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Tributaria de 2 de mayo de 2012, registrado de entrada el día siguiente, en el que reitera sus argumentos y su petición a la Junta Arbitral de que declare la improcedencia de las actuaciones de la AEAT objeto de la controversia, por corresponder la competencia para las mismas a la Hacienda Foral de Bizkaia.

La AEAT no hizo uso de su derecho a formular alegaciones en este trámite.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Es necesario examinar en primer lugar la petición de inadmisión del conflicto formulada por la AEAT. Dicha petición se basa en la extemporaneidad del requerimiento de inhibición formulado por la Diputación Foral de Bizkaia, que resultaría del artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, que dispone lo siguiente:

"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".

Afirma la AEAT que la Diputación Foral de Bizkaia tuvo conocimiento del acta de la Inspección de la AEAT el 7 de julio de 2009, fecha en que ENTIDAD 2 presentó la solicitud de devolución de ingresos indebidos, en la que se indicaba lo siguiente:

"Que en fecha 13 de junio de 2007 se iniciaron actuaciones de comprobación en Inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades de la compañía ENTIDAD 1, S.A. (titular del 99,91% de las acciones de ENTIDAD 2, S.A.) y de la propia ENTIDAD 2, S.A., siendo los ejercicios a comprobar 2002 y 2003 (01/01/2003 a 31/10/2003).

Se adjunta como documento anexo número III copia de la citada comunicación.

Que con posterioridad, en fecha 27 de marzo de 2009, concluyeron las citadas actuaciones de comprobación e Inspección, siendo el resultado de las mismas, un acta firmada en disconformidad por las partes, con número de referencia 71552574.

Se adjunta como documento anexo número IV copia de la citada acta de disconformidad".

La alegación de extemporaneidad ya había sido aducida por la AEAT en su respuesta al requerimiento de inhibición de fecha 26 de abril de 2010, por lo que la Diputación Foral de Bizkaia tuvo oportunidad de replicar a ella en el informe de su Servicio de Inspección previo al planteamiento del conflicto de fecha 17 de mayo de 2010, incluido en el expediente remitido a esta Junta Arbitral al formalizarse este planteamiento. Los argumentos de la Diputación Foral de Bizkaia son los siguientes:

Que la AEAT inició sus actuaciones ante ENTIDAD 1 el 13 de junio de 2007 y éstas se prolongaron durante 21 meses hasta la incoación del acta con fecha 27 de marzo de 2009. Ni durante este tiempo ni con posterioridad la AEAT informó de sus actuaciones a la Diputación Foral de Bizkaia, incumpliendo el deber de colaboración y los compromisos establecidos en el Anexo XVI de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007 sobre control tributario y actas únicas. Los compromisos sobre actas únicas hacen referencia, entre otras cuestiones, a intercambio de información sobre censos, puesta en común de previsiones de inspección, comprobación del volumen de operaciones y comunicación de actuaciones inspectoras.

"El inicio del cómputo del plazo para poner en marcha el conflicto exige la concurrencia previa y acumulativa de una doble circunstancia: que la Administración recurrente conozca que otra Administración ha realizado actos invasivos de sus competencias y que la primera Administración tenga conocimiento de su titularidad competencial en el tema cuestionado.

La concurrencia de estos requisitos resulta difícil de apreciar cuando una de las Administraciones ha incumplido el deber de colaboración e intercambio de información establecidos en el artículo 4 del Concierto

Económico y en los compromisos adquiridos en la citada Comisión Mixta de Concierto. Siendo ambas circunstancias difíciles de apreciar más lo es la segunda en la medida en que encierra un elemento valorativo, pues en definitiva implica una afirmación sobre el grado de conocimiento formal que la Administración que realiza el requerimiento tiene sobre su propia competencia. No existen, por tanto, razones suficientes para situar la fecha de inicio para el cómputo del plazo de requerimiento de inhibición en la fecha pretendida por la AEAT debiendo aplicarse el principio de proactividad defendido por la propia Junta Arbitral al objeto de resolver la cuestión controvertida".

Frente al argumento de la AEAT de que "el hecho de que la consulta no haya sido resuelta no puede implicar que el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente vaya a quedar exento de control" (se refiere a la consulta mencionada en el Antecedente 3), afirma la Diputación Foral de Bizkaia que "[e]s evidente que no estamos ante una mera consulta que no ha sido resuelta [sino] ante una consulta a la que se han realizado 'observaciones' sobre un punto de conexión como es el volumen de operaciones y que se ha sometido a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa para su resolución en fase amistosa previa a la fase arbitral. Señala el Concierto Económico que en ausencia de acuerdo en la fase de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa se trasladará a la Junta Arbitral".

Aduce seguidamente la Diputación Foral de Bizkaia el artículo 64, b) del Concierto Económico, según el cual en caso de existir observaciones a la consulta se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, que de no llegar a un acuerdo lo trasladará a la Junta Arbitral, precepto que, señala la Diputación, tiene carácter imperativo, por lo que si la Administración del Estado quería hacer valer su criterio frente al defendido y remitido a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa por

las Administraciones vascas debió convocar el citado órgano paritario, para lo cual está habilitada.

2. La AEAT rebate los argumentos de la Diputación Foral de Bizkaia con los razonamientos que en síntesis se exponen seguidamente:

a) Al argumento de que la Administración tributaria del Estado debía haber convocado la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa replica la AEAT que ante la ausencia de un Reglamento de este órgano no resulta imputable mayor responsabilidad por la falta de convocatoria a la Administración tributaria del Estado que a la Diputación Foral de Bizkaia. Añade la AEAT que la Administración del Estado no tenía consulta alguna que plantear (a la citada Comisión) en relación con las actuaciones seguidas con la obligada tributaria y que ni el artículo 64 ni el 66 del Concierto Económico disponen la interrupción de las actuaciones por el planteamiento de una consulta.

b) Según la AEAT la Diputación Foral de Bizkaia alega que en ausencia de un pronunciamiento de la Junta Arbitral la Administración tributaria del Estado no tiene competencia normativa ni de inspección respecto del tributo y periodos referidos y que hasta que resuelva la Junta Arbitral debe mantener la competencia quien viniera gravando al obligado. Esta alegación no se contiene en el informe de la Inspección de la Hacienda Foral de 17 de mayo de 2010 previo al planteamiento del conflicto, aunque sí en el de 23 de marzo de 2010 previo al requerimiento de inhibición, en el que se afirma que "[h]asta tanto se resuelva el conflicto de competencias, la Administración que viniera gravando al contribuyente en cuestión continuará sometiendo a su competencia...".

Frente a esta alegación, la AEAT replica que,

"el Concierto atribuye la competencia normativa y de inspección a una u otra Administración en función de diversas circunstancias (domicilio fiscal, volumen de operaciones, proporción de volumen de operaciones) que son declaradas por el obligado tributario y que, lógicamente, la Administración Tributaria del Estado puede comprobar.

En definitiva es la ley y no el obligado tributario quien atribuye el ejercicio de la competencia, siendo éste únicamente quien declara las circunstancias en base a las cuales se atribuye".

c) Respecto al argumento de que el Estado no informó de sus actuaciones a la Diputación Foral de Bizkaia, incumpliendo el deber de colaboración previsto en el artículo 4 del Concierto y los compromisos establecidos en el Anexo XVI de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007, alega la AEAT que ni aquella norma ni estos acuerdos "establecen la obligatoriedad de que una Administración deba comunicar a la otra los obligados que carga en su plan de inspección".

3. En su escrito de alegaciones de fecha 22 de mayo de 2012, en el trámite de puesta de manifiesto del expediente, la Diputación Foral de Bizkaia se limita a reproducir los argumentos contenidos en el informe de la Inspección de la Hacienda Foral de 15 de mayo de 2010, sin aportar ninguno nuevo.

4. Es indudable que la Diputación Foral de Bizkaia tuvo conocimiento de que la Administración del Estado había realizado actuaciones que a su juicio vulneraban los puntos de conexión establecidos en el artículo 19. Uno del Concierto Económico para atribuir las competencias de inspección respecto al Impuesto sobre Sociedades el 7 de julio de 2009, fecha en que le fue presentada la solicitud de devolución de ingresos indebidos. La Hacienda Foral de Bizkaia admite expresamente tal conocimiento, precisamente a través de dicha solicitud de devolución, en el escrito del Jefe de la

Sección del Impuesto sobre Sociedades de 26 de octubre de 2009. Entre cualquiera de estas dos fechas y el 25 de marzo de 2010, día en que tuvo entrada en la AEAT el requerimiento de inhibición, media un tiempo superior a los dos meses que con este fin establece el artículo 13.1 RJACE.

No desvirtúa el hecho de que la Hacienda Foral de Bizkaia conocía en las fechas indicadas la realización por la AEAT de actos que consideraba invasivos de su competencia, que es el aquí relevante, la circunstancia de que tal conocimiento no lo hubiese adquirido de la propia Administración estatal, al haber incumplido ésta su deber de colaboración. Es innegable que la AEAT incumplió este deber, que se deriva de los artículos 2 y 4 del Concierto Económico, y que en esta materia se concretó en el Anexo XVI de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007. El cumplimiento de ese deber y, en general, la observancia de un comportamiento conforme con la lealtad institucional no son menos exigibles por el hecho de que su vulneración carezca de sanción. La frase desdeñosa del escrito de alegaciones de la AEAT de que ni el artículo 4 del Concierto ni los acuerdos de la Comisión Mixta "establecen la obligatoriedad de que una Administración deba comunicar a la otra los obligados que carga en su plan de inspección", no es precisamente reveladora de una actitud correcta ante los deberes mencionados.

El mismo deber de colaboración y lealtad institucional hubiera debido inducir a la AEAT a resolver la discrepancia existente con la Diputación Foral de Bizkaia acerca de la condición del territorio de la Comunidad Foral de Navarra a efectos del cómputo del volumen de operaciones realizado en territorio común, planteada precisamente por una consulta de una de las sociedades objeto de las actuaciones que originan el presente conflicto. Para ello la AEAT hubiera debido promover la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa de acuerdo con el artículo 64, b) del Concierto Económico. Es cierto que, como alega la Administración estatal, también la Diputación Foral de Bizkaia hubiera podido promover esa convocatoria, pero es la AEAT la que llevó a cabo las actuaciones inspectoras

cuya competencia dependía de la resolución de la mencionada discrepancia.

Nuevamente nos encontramos aquí, sin embargo, con un procedimiento del tipo de los que cabe calificar de "amistosos", que no es el único en el Concierto Económico, con cuyo espíritu armoniza que las controversias entre las Administraciones interesadas se traten de resolver por medio de acuerdos entre ellas antes de acudir a otras instancias. También aquí el hecho de no haber instado la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa carece de consecuencias respecto al planteamiento del presente conflicto. Tiene razón la AEAT cuando alega en contra de la Diputación Foral de Bizkaia que el planteamiento de una consulta no interrumpe las actuaciones inspectoras, ni siquiera, a la vista del artículo 64 del Concierto Económico, cuando la cuestión se somete a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, a diferencia de lo que sucede cuando el conflicto se somete a la Junta Arbitral, según lo dispuesto en el artículo 66.Dos del Concierto Económico.

El "amistoso" de consulta y el litigioso de conflicto son dos procedimientos independientes, aunque el primero puede desembocar en el sometimiento de la discrepancia a la Junta Arbitral. La elección de la vía del conflicto cuando la cuestión de fondo de éste es la que constituye el objeto de la consulta supone que se anticipa el recurso a este órgano, pero éste ha de hacerse con sujeción a las normas que regulan su actuación, entre las que figura el artículo 13.1 RJACE. La perentoriedad del plazo de dos meses para formular el requerimiento de inhibición establecido por este precepto ha sido implícitamente confirmada por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012 (recurso núm. 9/2011), F. D. Sexto, al afirmar que en el caso de conflictos positivos de competencia como el presente el conflicto debe promoverse ante la Junta Arbitral en el plazo reglamentario (un mes para la Junta Arbitral del Concierto), plazo que se cuenta desde la desestimación expresa o el rechazo tácito por silencio del requerimiento y, en consecuencia, presuponen la formulación tempestiva de éste.

En suma, a la vista de las precedentes consideraciones procede estimar la alegación de extemporaneidad del requerimiento de inhibición aducida por la AEAT y, por consiguiente, inadmitir el presente conflicto.

5. Rechazada la admisión del presente conflicto, no procede entrar a examinar su fondo.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Inadmitir el presente conflicto.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV 2012.

I. ENTORNO ECONÓMICO

En la segunda mitad de 2012 el entorno económico ha vivido inmerso en un proceso de desaceleración global, que afecta tanto a los países desarrollados como a las economías emergentes, y que se ha agudizado en el último tramo del año.

Así, el conjunto de la economía mundial ha cerrado el año con un crecimiento estimado del 3,2%, mientras que en 2011 casi alcanzó el 4%.

Los países emergentes han moderado notablemente su tasa de crecimiento, a pesar de que todavía obtienen cifras muy notables. En efecto, se puede prever para China un crecimiento anual próximo al 7,8% frente al 9,3% del año anterior. Menor es el crecimiento económico estimado para India, el 4,5% (7,9% en 2011) mientras que en el caso de Brasil, puede haber cerrado el año con un 1,0% de crecimiento (2,7% en 2011).

Es de destacar la relativa estabilidad mostrada por la economía estadounidense, en la que la solidez del consumo privado y el fuerte impulso de la inversión han permitido mantener como media anual un crecimiento del 2,2%, cuatro décimas porcentuales por encima del que se registraba en 2011.

En Japón, la actividad económica experimentó una notable mejoría en el primer semestre del año, tras el desplome sufrido el año anterior a causa del gran terremoto que asoló la región. En la segunda parte del año, sin embargo, se desplomó por el mal resultado de las exportaciones.

La disciplina impuesta en las cuentas públicas para reducir los déficits, las gravísimas secuelas de la sequía financiera y el contagio de los problemas de los países rescatados han sumergido a la zona euro en la recesión.

El deterioro económico progresivo a lo largo de 2012 tanto en la eurozona como en la UE 27 ha llevado al PIB a una leve contracción frente al moderado crecimiento de 2011.

Esta contracción económica no ha sido generalizada y algunos países la han conseguido sortear, pero manifestando ya evidentes signos de debilidad. Tal es el caso de Alemania, que ha acentuado su ralentización económica, si bien para el conjunto del año se situará en el entorno del 0,7%, gracias a la demanda interna como principal impulsora del crecimiento.

La economía francesa, por su parte, se ha estancado en el conjunto del año, debido a que el consumo privado se ha deteriorado considerablemente ante una rápida escalada del desempleo. En el Reino Unido, cuyo crecimiento anual también ha sido nulo, el impacto de los Juegos Olímpicos no ha logrado compensar la caída del consumo privado y de las exportaciones a la Zona Euro.

La economía española, que el año anterior logró un exiguo crecimiento, se sumió en la recesión en 2012, por culpa de los recortes aplicados para combatir el déficit público y la crisis financiera, que han hundido la demanda nacional y en un contexto de reducción del comercio internacional que redujo el ritmo de crecimiento de las exportaciones con respecto al año anterior.

En el conjunto del año la actividad ha registrado un retroceso del 1,4% respecto a 2011, lo cual ha tenido su reflejo en el mercado laboral que ha visto empeorar notablemente sus registros y se ha visto abocado a una deflación salarial que ha mejorado la posición competitiva del país impulsando las exportaciones. Esto ha permitido una mejora del saldo comercial, también influida y quizás de manera más determinante, por la brutal disminución de las importaciones.

En cuanto a la economía vasca, los últimos datos publicados por el EUSTAT apuntan a un creci-

miento en el cuarto trimestre de un -1,7% interanual, dos décimas menos que en el trimestre anterior y el peor resultado del año, que registró en el primer trimestre una variación del -0,4%. Finalmente, el crecimiento medio anual en 2012 se situó en -1,2%.

A excepción de la agricultura y pesca, el resto de sectores económicos ha cerrado el 2012 con valores negativos. El empeoramiento del sector exterior se ha traducido en un deterioro del sector industrial vasco, que ha terminado el año con una tasa media interanual de -2,4%. También la construcción se ha apuntado un nuevo descenso interanual (-6,3%), valor en torno al cual se ha movido a lo largo de todo el año. Finalmente, la caída en el sector servicios ha sido más suave (-0,3%).

Ninguno de los componentes de la demanda ha alcanzado valores positivos, siendo destacable el desplome de la inversión y de las exportaciones, en el caso de éstas últimas en la segunda parte del año.

Con este panorama, como era de esperar, se vuelve a perder empleo neto, a una tasa

del -2,5% interanual. El descenso afecta además a todos los sectores aunque es más intenso en la industria y en la construcción.

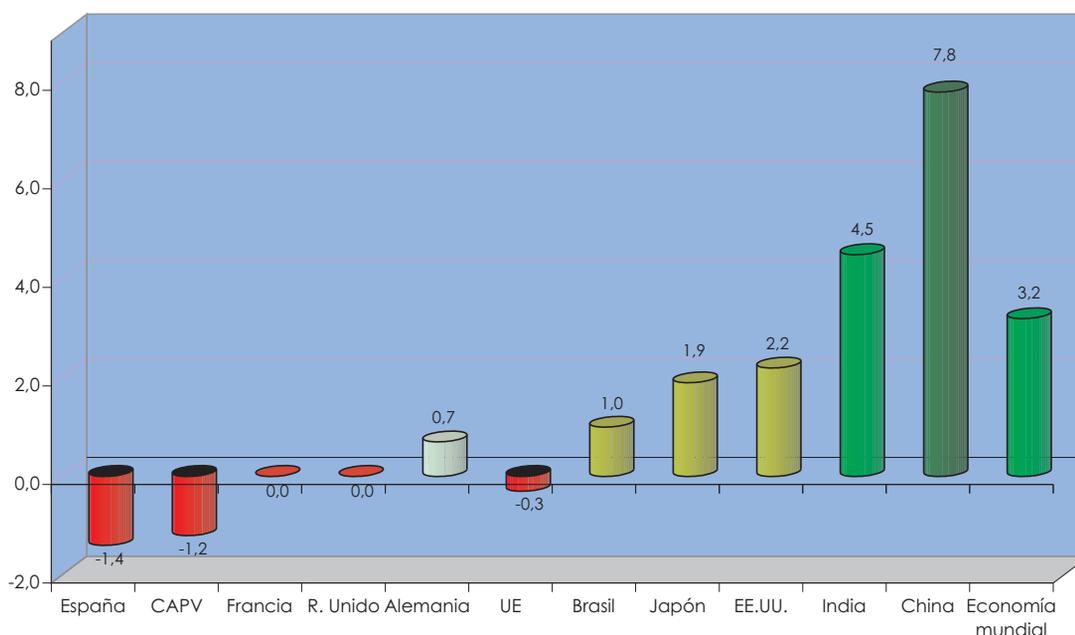
Así las cosas, en términos reales, la economía vasca ha decrecido en 2012 un 1,2% interanual, frente al incremento del 0,5% del año anterior, en un contexto mundial de generalizada desaceleración económica y de estancamiento económico de la UE, nuestra principal área comercial.

II. DATOS GLOBALES DE LA RECAUDACIÓN 2012

Al cierre del ejercicio 2012, la recaudación consolidada por tributos concertados de las Diputaciones Forales asciende a 11.408.224 m€ (miles de euros), que supone una variación interanual del -0,6% y una ejecución presupuestaria del 94,2%.

La tasa interanual de la imposición directa avanza un 1,0%, gracias a la nueva recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que el IRPF prácticamente se estanca (0,2%) y el Impuesto de Sociedades muestra una caída de 2,5%.

CRECIMIENTO REAL DEL PIB EN 2012



Fuentes: FMI (enero 2013) y Comisión Europea (febrero 2013)

La evolución de los impuestos indirectos ha sido negativa: -2,2%. El IVA gestionado por las Diputaciones Forales, que se ha movido la mayor parte del año en valores negativos de dos dígitos, termina el año con una caída del 4,4%, tras la entrada en vigor en el último trimestre de la subida de tipos de gravamen.

A lo largo de todo el ejercicio, la recaudación total prácticamente no ha abandonado los números rojos en ninguno de los tres territorios, aunque Gipuzkoa ha conseguido en el último mes situar la tasa final del ejercicio en el 0,5% positivo.

Antes de los habituales ajustes interterritoriales a la recaudación por IVA y por los II.EE. de Fabricación, solamente en Bizkaia se supera la recaudación del ejercicio anterior, mientras que Gipuzkoa repite la recaudación del ejercicio anterior y Álava soporta una caída recaudatoria.

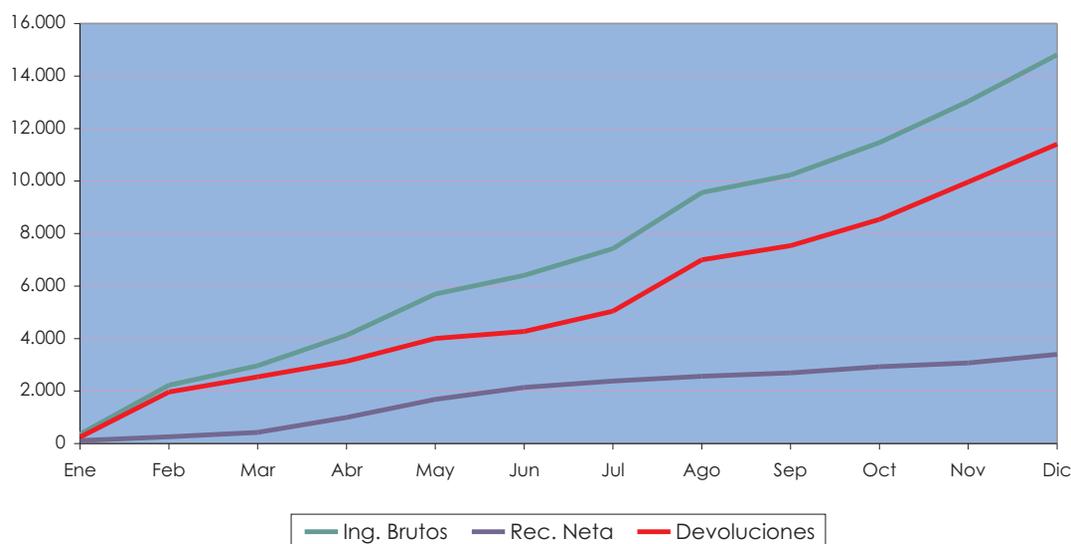
DISTRIB. TERRITORIAL	Álava	Bizkaia	Gipuz.
Variación interanual (sin ajustes DD.FF.)	(9,9%)	1,2%	0,0%
Rec. tot. contabilizada:			
Peso relativo	15,6%	52,7%	31,7%
Variación interanual	(2,7%)	(0,7%)	0,5%
Ejecu. presupuestaria	93,3%	94,4%	94,2%

En definitiva, se han recaudado 72.689 m€ menos que en el ejercicio anterior, que provienen tanto de un descenso de la recaudación bruta como de un aumento de las devoluciones, mientras que el mayor importe de los Ajustes con la Agencia Tributaria suaviza ligeramente el descenso recaudatorio.

En cuanto a la recaudación bruta relativa a la gestión propia, que en 2011 cerró el ejercicio con un descenso del 1,0%, en 2012 siguió en la misma tónica aunque algo atenuada (-0,6%) gracias fundamentalmente a la reintroducción en 2012 del Impuesto sobre Patrimonio y en menor grado a la positiva evolución del Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco.

Por otra parte, las devoluciones en 2012 siguen creciendo (1,1%) pero a un ritmo menor al del ejercicio anterior (3,5%). Además, los impuestos que han impulsado las devoluciones en 2012 han sido el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades con crecimientos moderados frente a las intensas caídas de 2011. A la inversa, las devoluciones por IVA en 2012 se han contraído como consecuencia de la reducción de las ventas al exterior de las empresas vascas ante la pérdida de dinamismo de sus mercados habituales, mientras el año anterior las devoluciones habían crecido fuertemente.

TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS CAPV (ene-dic/12)



Respecto a los ingresos provenientes de los Ajustes con la Agencia Tributaria, éstos aumentaron un 4,7%.

En el análisis por figuras tributarias, se observa que la caída recaudatoria se ha visto atenuada parcialmente como consecuencia del restablecimiento del Impuesto sobre Patrimonio, ya que la mayoría de las principales figuras tributarias han registrado valores negativos.

(miles de €)	
IRPF	7.968
I. Sociedades	(28.475)
I. Patrimonio	115.490
I. Renta no Residentes	(49.312)
IVA	(59.109)
II.EE. Fabricación	(20.967)
Otros tributos	(38.284)
TOTAL	(72.689)

Así pues, tal y como se muestra en el gráfico que sigue, al cierre de 2012, entre los impuestos más significativos, se da una situación de prácticamente estancamiento:

III. RECAUDACIÓN IRPF 2012

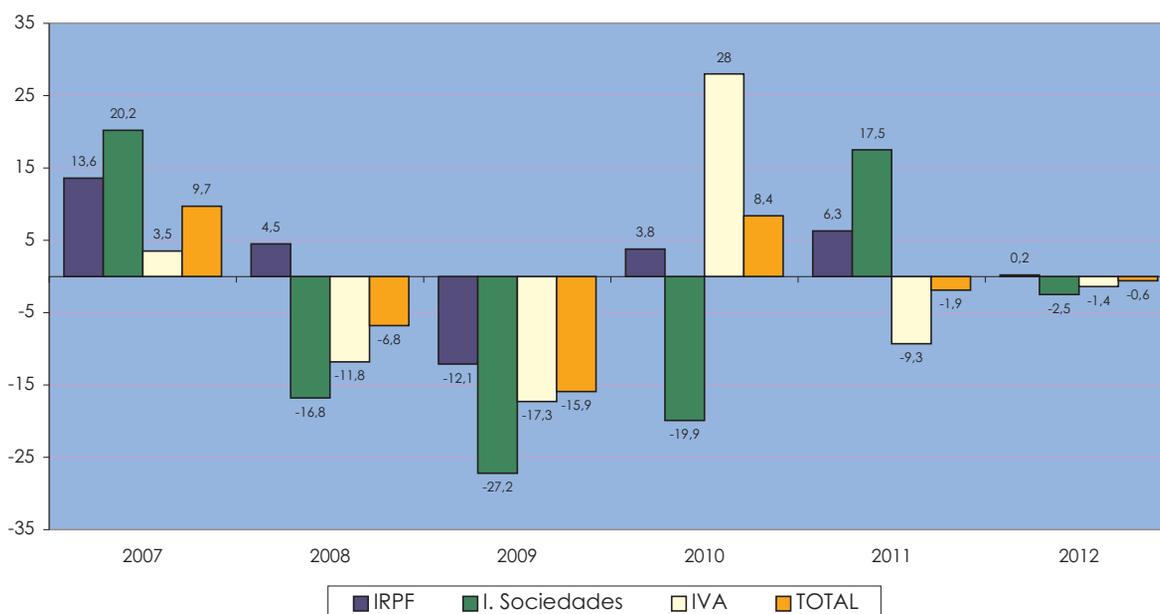
Las Diputaciones Forales han recaudado durante el ejercicio de 2012 por el IRPF un total de 4.329.195 m€, recaudación que supone:

- Un incremento interanual del 0,2%, con un comportamiento desigual entre sus más significativos componentes.
- Una ejecución por debajo de su techo presupuestario (97,3%).
- El 76,0% y el 37,9% de los impuestos directos y de la recaudación total, respectivamente.

Las retenciones sobre los rendimientos del trabajo y los pagos fraccionados han registrado retrocesos la mayor parte del año y el resto, con especial relevancia de los rendimientos de capital mobiliario y de la cuota diferencial neta, han mostrado avances.

El apartado de **Rendimientos del Trabajo y Actividades Profesionales**, que recoge las retenciones practicadas sobre todas las contraprestaciones derivadas del trabajo perso-

INGRESOS POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN LA CAPV Evolución porcentual sobre el año anterior



nal, ha ascendido a 4.404.481 m€, importe que en esta ocasión supera holgadamente incluso la suma recaudatoria del IVA gestión propia y su ajuste y que él solo representa el 42,2% de la recaudación por tributos concertados en gestión propia.

Las tres Diputaciones Forales han visto cómo evoluciona desfavorablemente la recaudación de las retenciones sobre los rendimientos de trabajo, cuya variación interanual consolidada cierra el año con un -1,0%.

La evolución de este destacado apartado tributario, no es sorprendente si atendemos a las variables macroeconómicas de 2012 que básicamente inciden en el mismo:

- La caída del 1,2% del PIB vasco en términos reales, junto con una moderada tasa de inflación, han arrojado para el PIB nominal un crecimiento prácticamente nulo.
- La masa salarial bruta sujeta a retención no ha podido contribuir tampoco a una mayor recaudación ya que el incremento del salario medio pactado en los convenios vascos está por debajo en casi un punto porcentual respecto al del ejercicio anterior.
- A lo largo de 2012 no ha cesado la sangría que supone la pérdida de puestos de trabajo, con descensos interanuales del nivel de empleo en todos los sectores salvo en el sector primario.

En efecto, la crisis económica está pasando factura y la destrucción de empleo se ha agudizado en el último trimestre, además de manera generalizada en todos los territorios históricos. La tasa de paro en Euskadi ha alcanzado, de hecho, el 12,1% en 2012 y el 12,8% en el IV trimestre del mismo año.

La recaudación obtenida por las retenciones sobre los **Rendimientos del Capital Mobiliario**, se incrementa interanualmente un 11,0% frente a la caída del 3% del año anterior.

A lo largo de todo el ejercicio esta recaudación ha mostrado ritmos de crecimiento muy elevados, favorecida por la subida del 19% al 21% en el tipo de retención aplicable a las rentas del ahorro, si bien reflejando una progresiva desaceleración que ha culminado con el valor más reducido en diciembre.

Tal y como ha venido sucediendo en el transcurso del año, el apartado que recoge las retenciones sobre los **Rendimientos del Capital Inmobiliario** cierra el ejercicio con un aumento recaudatorio en los tres territorios históricos, arrojando para el conjunto de la CAPV un 3,0%, sólo una décima porcentual por debajo del resultado al que llegaba en diciembre de 2011.

Por su parte, las retenciones sobre las **Ganancias Patrimoniales** ven aumentar intensamente su recaudación con una tasa consolidada del 36,1%. La recaudación de este apartado, se benefició también de la subida de tipos del 19% al 21%.

La recaudación por los **Pagos fraccionados**, realizados por Empresarios y Profesionales, lleva tiempo sufriendo un constante y lento deterioro que continuó en 2012 con un descenso del 1,9%, a pesar de que a partir del 1 de septiembre de dicho año el tipo impositivo se incrementó en 6 puntos porcentuales hasta alcanzar el 21% el tipo aplicable a las retenciones de autónomos y trabajadores dedicados a actividades profesionales como abogados, arquitectos, consultores, así como a ingresos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas.

A partir del comienzo de la campaña de la Renta-11 el apartado de la **Cuota Diferencial neta** ha evolucionado positivamente en los tres territorios históricos.

En esta campaña de la renta, se han incluido pequeñas novedades tributarias, relativas a la actualización de las tarifas del impuesto y de las deducciones y ha sido la última en la que los contribuyentes con ingresos inferiores a los 20.000 € han podido aplicar la deducción para incentivar la actividad económica por importe de hasta 400 €.

Las cifras de cierre del ejercicio de la cuota diferencial neta son las siguientes:

(miles de €)

	2011	2012	Tasa de variación
Rec. íntegra y Res. Devoluciones	420.185 (1.019.709)	465.765 (1.042.768)	10,8% 2,2%
Rec. líquida	(599.524)	(576.503)	3,8%

Las devoluciones practicadas a lo largo del ejercicio han sido superiores a las del año anterior excepto en el mes de junio:

(miles de €)

Devoluciones 2012	
Renta-10 Enero/marzo	10.579
Renta-11 Abril	204.175
Mayo	497.806
Junio	210.567
Julio/diciembre	119.141
Total devoluciones	1.042.268

En consecuencia, el cierre recaudatorio de la cuota diferencial neta del IRPF en las tres Diputaciones Forales registra una menor negatividad y una variación del 3,8% para el conjunto de la CAPV.

IV. RECAUDACIÓN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2012

Después de la fuerte recuperación registrada por este impuesto en el ejercicio anterior, las Diputaciones Forales han recaudado por el I. Sociedades a 31 de diciembre de 2012 un total de 1.131.784 m€, lo que supone 28.475 m€ menos que en el año anterior, esto es, una tasa interanual del -2,5%.

Este negativo resultado se deriva en su totalidad de la desfavorable evolución de la Cuota diferencial neta, ya que en el resto de apartados del impuesto (retenciones por rendimientos del capital mobiliario, inmobiliario y ganancias patrimo-

niales) como se ha señalado anteriormente, se ha recaudado más que en 2011.

En efecto, al cierre de 2012 se reduce interanualmente en un 7,2% la recaudación de la **Cuota Diferencial neta**, en la que se recogen las autoliquidaciones anuales y los pagos fraccionados, éstos últimos sólo para sociedades sujetas a la normativa estatal del impuesto.

Respecto a la normativa, el único cambio relevante aprobado por las Diputaciones Forales en 2011 fue la prórroga de la vigencia de la deducción por creación de empleo que quedaba sin efecto a 31-12-2011 en algunos territorios.

En cuanto a la normativa estatal, se han ido sucediendo reformas normativas que han incidido fundamentalmente en el cálculo de los pagos a cuenta. En efecto, el 20 de agosto de 2011 entró en vigor la elevación del porcentaje de cálculo de los pagos fraccionados que deben realizar las empresas cuya cifra de negocios anual supere los 20 millones de euros. En marzo y julio de 2012 nuevamente se revisan los pagos fraccionados imponiendo pagos mínimos, o aumentando las bases o tipos impositivos. Es obvio que estas medidas no suponen incrementos impositivos, 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.

Ya en mayo se contabilizaron los ingresos del primer pago a cuenta de las sociedades bajo normativa común, que superaron 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 8,0% 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 Di-

putaciones Forales hayan contabilizado el último ciclo recaudatorio de julio, en el que coinciden todas las autoliquidaciones del impuesto relativas al ejercicio, cuyo plazo de presentación, según la normativa foral, vence el 25 de julio. Los ingresos de este mes son claramente inferiores a los contabilizados en agosto del ejercicio 2011.

Finalmente en el mes de noviembre y diciembre se han contabilizado los ingresos del segundo y tercer pago a cuenta de las sociedades bajo normativa común que, calculados de acuerdo con los cambios normativos entrados en vigor en el pasado mes de julio, arrojan incrementos positivos interanuales de dos dígitos, como consecuencia de la ampliación de las bases imponibles y la subida de los tipos impositivos, medidas que han afectado con mayor intensidad a las grandes empresas y a los grupos consolidados.

Éste es el detalle de la recaudación íntegra contabilizada por las Diputaciones Forales a lo largo de 2012, agrupada en los bloques antes citados:

(miles de €)

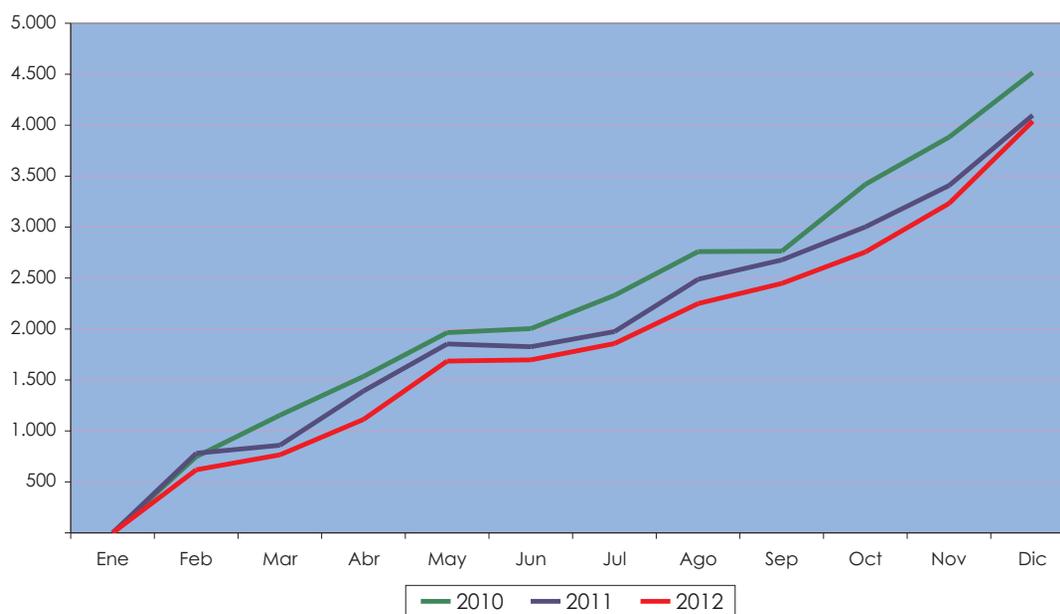
Mayo	
1 ^{er} . pago	34.587
Julio, agosto	
Autoliquidaciones anuales	711.326
Noviembre	
2 ^o pago	85.331
Diciembre	
3 ^{er} . pago	69.746
Resto meses	72.063
Total rec. íntegra	973.053

La incorporación de la recaudación obtenida en los demás apartados, por los cuales se recauda más que en el ejercicio anterior, permite mejorar el resultado total del impuesto, que cierra el ejercicio con un -2,5% interanual, y se sitúa a menos de un punto porcentual de su partida presupuestaria.

V. RECAUDACIÓN IVA 2012

El resultado total para el IVA, auténtico termómetro del consumo y de la producción de bienes, es de retroceso recaudatorio al contabilizar al cierre de 2012 una recaudación de 4.038.258 m€, que supone:

RECAUDACIÓN CAPV POR IVA Gestión propia más ajuste



- Una tasa interanual del -1,4% para el conjunto del impuesto (-4,4% en tasa homogénea, es decir, sin tener en cuenta las devoluciones al Estado del caso Rover, ni tampoco las cantidades no recibidas del Ajuste IVA por parte del Estado).
- Un grado de ejecución del Presupuesto de sólo el 87,9% (91,5% en tasa homogénea).
- El 72,1% (75,0% en términos homogéneos) y el 35,4% (36,8% en términos homogéneos) de los Impuestos Indirectos y de la recaudación total por Tributos Concertados, respectivamente.

En cuanto a la gestión propia, las tasas negativas de dos dígitos registradas a lo largo del ejercicio se han frenado en el último trimestre con la entrada en vigor de la subida de tipos y una reducción en el ritmo de crecimiento de las devoluciones, cerrándose el año con un retroceso recaudatorio del 4,4%.

En aplicación de lo previsto en la Ley 2/2007, de 23 de marzo, de Metodología de Distribución de Recursos y de Determinación de las Aportaciones de las Diputaciones Forales a la Financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable al período 2007-2011, y de los acuerdos adoptados por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, trimestralmente se ha practicado el ajuste interterritorial a la recaudación por IVA. Los importes resultantes se han contabilizado como recaudación íntegra por gestión propia o como devolución, según que el ajuste haya sido positivo o negativo respectivamente.

(miles de €)

	2011	2012
Álava	227.928	333.157
Bizkaia	(567.744)	(705.526)
Gipuzkoa	339.815	372.369

El buen comportamiento recaudador del Territorio Histórico de Bizkaia ha provocado un aumento de los flujos destinados a los otros territorios histó-

ricos. Así Álava recibió un 46,2% más y Gipuzkoa un 9,6% más que el ejercicio anterior.

Siguiendo el procedimiento habitual, establecido por la Comisión Mixta del Concierto Económico, el Departamento de Hacienda y Finanzas y el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas han calculado y aprobado de común acuerdo el Ajuste IVA relativo a la liquidación de 2011 y a los cuatro trimestres de 2012, que no han sido cobrados en su totalidad. Éstas son las cifras de los ajustes a la recaudación por IVA con el Estado:

(miles de euros)

	Importac.	Op. interiores	Total
Total	585.231	490.537	1.075.768

VI. RECAUDACIÓN IIEE 2012

En el transcurso del año, dentro de este grupo de impuestos, solo se ha estado recaudando más que en el ejercicio precedente por el Impuesto Especial sobre la Electricidad y por el de Labores del Tabaco.

En efecto, el impuesto que grava el consumo de tabaco incrementa su recaudación, en esta ocasión con un destacado 15,8%, tasa que en los primeros compases del año ha sido incluso superior y que se deriva básicamente del aumento de los tipos impositivos y de los precios, que están compensando con creces el retroceso del consumo.

En la misma línea, el **I. E. Electricidad**, mejoró su recaudación respecto al año anterior si bien a un ritmo mucho más moderado (2,5%). El consumo eléctrico en 2012 siguió cayendo a un ritmo similar al del ejercicio anterior, por lo que el incremento recaudatorio sólo cabe atribuirlo al aumento de las tarifas, acentuado en la última parte del año por la ejecución de las sentencias que obligaron a repercutir en las facturas la actualización de precios de la parte final de 2011 y el comienzo de 2012.

El impuesto de mayor peso recaudatorio, el que grava el consumo de **hidrocarburos**, que supone

en torno al 70% de la recaudación total de los mismos, cierra el mes de diciembre con un -3,7%, en coherencia con la reducción del consumo de gasolinas y gasóleos.

Desde el inicio del ejercicio, los mayores descensos interanuales se han estado registrando en los impuestos de menor entidad recaudatoria, los que gravan los consumos de alcohol y de cerveza que finalmente han cerrado el año con una caída de doble dígito.

El resultado total es una recaudación por **gestión propia** que asciende a 1.393.919 m€, lo que supone una variación interanual del 0,9%.

Esta tasa interanual se reduce al -1,6% con la incorporación de los **Ajustes** practicados trimestralmente con la Agencia Tributaria, cuyo saldo neto empeora notablemente respecto al ejercicio de 2011.

Todos estos impuestos, junto con el I.E. Electricidad y el I. Ventas Minoristas Determinados Hidrocarburos, han sido ajustados trimestralmente según los coeficientes horizontales de 2012 entre las Diputaciones Forales, que contabilizan estos ajustes dentro de la recaudación por gestión propia de cada impuesto, como recaudación íntegra o como devolución, tal como se refleja en el cuadro correspondiente.

Asimismo, los Ajustes con la Administración del Estado se han practicado trimestralmente, resultando un importe negativo de 93.391 m€, repartido entre las Diputaciones Forales según los coeficientes horizontales vigentes en 2012.

VII. OTROS TRIBUTOS 2012

En cuanto al resto de los tributos, que representan en torno al 5% de la recaudación total, al cierre del ejercicio la mayoría empeora la recaudación del año anterior, aunque para su conjunto se produce un moderado incremento del 4,8%, gracias a la recaudación del Impuesto sobre Patrimonio que volvió a estar vigente en 2012.

Éstas son las notas más relevantes:

- La recaudación del **I. Renta no Residentes** soporta un brusco descenso, el segundo consecutivo, recaudando en esta ocasión un 60% menos que el ejercicio anterior.
- Muy distinto es el resultado recaudatorio para el **I. Sucesiones y Donaciones** que, ha cerrado el ejercicio con una tasa interanual del 16,1%, situando su recaudación en algo más de 89,5 millones de euros.

Evolución tasas interanuales								
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Alcohol	26,8	(10,9)	(14,0)	(5,2)	(6,7)	8,8	(0,7)	(12,7)
Hidrocarburos	2,0	4,9	4,3	(1,9)	(2,0)	(0,2)	(6,4)	(3,7)
Tabaco	7,7	6,6	14,6	3,6	0,5	1,8	(14,8)	15,8
Cerveza	25,6	(2,8)	(18,5)	15,0	7,8	17,3	(1,5)	(13,4)
Media ponderada	3,6	5,0	6,2	(0,6)	(1,4)	0,5	(8,5)	0,8

Impuestos Especiales de Fabricación (miles de €)				
	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa	CAPV
Gestión propia:				
Alcohol, B. deriv., P. intermedios	1.194	(117)	12.124	13.201
Cerveza	308	1.087	4.187	5.582
Hidrocarburos	123.898	803.033	(245)	926.686
Labores del tabaco	44.604	156.193	156.126	356.923
Electricidad	16.028	40.019	35.480	91.527
Minoristas hidrocarburos	13.001	14.519	21.047	48.567
Total gestión propia	199.033	1.014.734	228.719	1.442.486
Ajustes entre DD.FF.	40.564	(286.567)	246.003	-
Rec. final s/coeficientes	239.597	728.167	474.722	1.442.486

Ajustes (miles de €)					
	Alcohol y P. interm.	Hidrocar.	Tabaco	Cerveza	Total
TOTAL	36.610	(227.711)	82.687	15.021	(93.391)

- El recientemente puesto en vigor **Impuesto sobre Patrimonio**, con algunas modificaciones normativas respecto al anterior vigente, consigue una recaudación de casi 115,5 millones de euros.
- Continúa la caída recaudatoria del **I. Transmisiones Patrimoniales** y del **I. Actos Jurídicos Documentados**.
- A lo largo del recién cerrado ejercicio la recaudación por el **I. E. Determinados Medios de Transporte** ha estado registrando una tasa interanual negativa, próxima al -29,9% con que se llega al 31 de diciembre, lo que supone la quinta caída consecutiva para un impuesto que suele considerarse como un buen termómetro de la marcha de la economía de un país en cuanto a variables tales como tasa de paro, disponibilidad de crédito, incertidumbre sobre el futuro...
- En el ejercicio de 2012 se ha recaudado por el **I. s/Primas de Seguros** un 4,6% menos que en el ejercicio anterior.

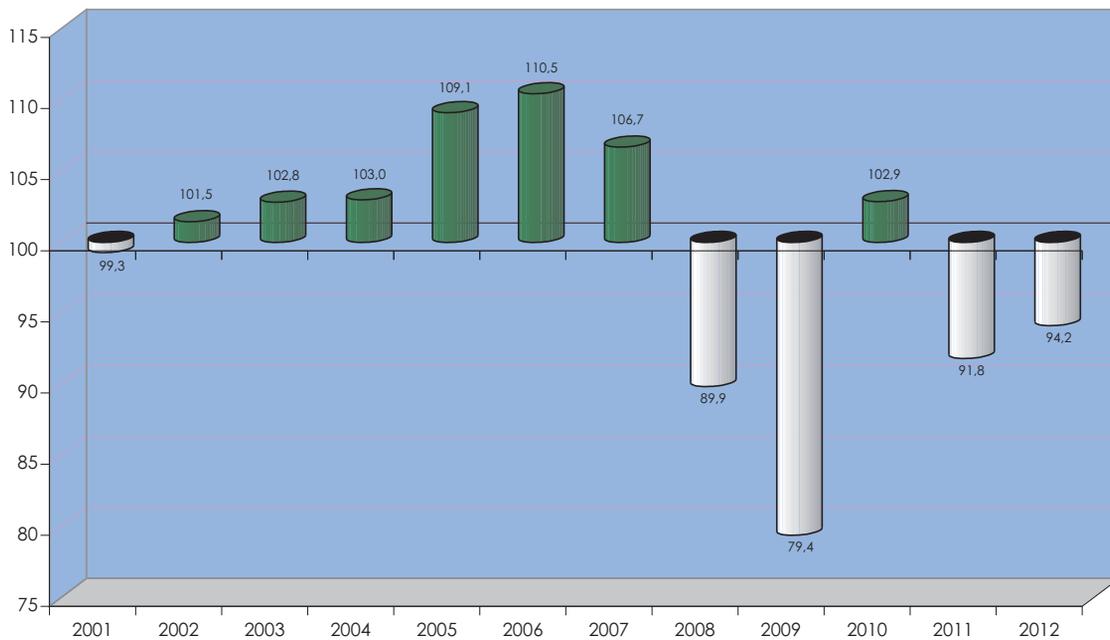
- Todas las figuras tributarias incluidas en la Tasa de Juego han tenido resultados negativos, evolución que ha podido prácticamente compensarse con los Intereses de Demora y especialmente por la recaudación de Sanciones, de tal manera que el apartado de **Tasas y Otros ingresos** se sitúa cerca de la recaudación del año anterior.

VIII. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA 2012

A 31.12.2012 sólo el Impuesto sobre Labores del Tabaco y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones superan los importes consignados en sus partidas presupuestarias, con el resultado global de un déficit de 708.489 m€, esto es, una ejecución del 94,2% sobre el presupuesto inicial, con un nivel recaudatorio ligeramente inferior al que se llegaba hace un año.

La imposición directa se sitúa en el 99,2% sobre su partida presupuestaria, mientras que la ejecución del capítulo de impuestos indirectos se queda en un 89,5%.

EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA (%)



RECAUDACIÓN C.A.P.V. 2012

(miles de €)

	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2012	CAPV 2011	(%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Impto. s/ Renta Personas Físicas :						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	689.349	2.295.078	1.420.054	4.404.481	4.448.414	(1,0)
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	32.425	130.949	78.395	241.769	217.844	11,0
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.931	50.331	26.486	87.749	85.191	3,0
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.089	11.499	7.523	20.110	14.780	36,1
Pagos frac. Profes. y Empresariales	26.798	66.207	58.583	151.589	154.521	(1,9)
Cuota diferencial neta	-90.807	-297.917	-187.779	-576.503	-599.524	(3,8)
Total I.R.P.F.	669.784	2.256.147	1.403.263	4.329.195	4.321.226	0,2
Impto. s/ Sociedades :						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	32.425	130.949	78.395	241.769	217.844	11,0
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.931	50.331	26.486	87.749	85.191	3,0
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.089	11.499	7.523	20.110	14.780	36,1
Cuota diferencial neta	96.644	546.905	138.608	782.157	842.443	(7,2)
Total I. Sociedades	141.089	739.683	251.012	1.131.784	1.160.259	(2,5)
Impto. s/ Renta No Residentes	6.406	20.899	5.482	32.787	82.099	(60,1)
Impto. s/ Sucesiones y Donaciones	11.362	42.869	35.300	89.532	77.145	16,1
Impto. s/ Patrimonio	14.800	61.856	38.834	115.490		
Impuestos extinguidos					3.432	
Total Impuestos Directos	843.440	3.121.454	1.733.893	5.698.787	5.644.160	1,0
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión propia	492.070	1.495.465	974.955	2.962.490	3.099.727	(4,4)
Gestión propia D.F.	158.912	2.200.991	602.587	2.962.490	3.099.727	(4,4)
Ajuste interno	333.157	-705.526	372.369			
Impto. s/ Transmisiones Patrimoniales	11.460	11.460	29.705	79.899	98.531	(18,9)
Impto. s/ Actos Jurídicos Documentados	8.017	18.990	14.301	41.308	58.475	(29,4)
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	2.776	8.727	5.846	17.350	24.753	(29,9)
Imptos. Especiales. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	2.193	6.664	6.664	13.201	15.127	(12,7)
Hidrocarburos	153.923	467.791	304.972	926.686	961.837	(3,7)
Labores del Tabaco	59.285	180.175	117.463	356.923	308.323	15,8
Cerveza	927	2.818	1.837	5.582	6.447	(13,4)
Electricidad	15.203	46.203	30.122	91.527	89.312	2,5
I.s/ Ventas Minoristas Detmados. Hidrocarburos	8.067	24.517	15.983	48.567	48.350	0,4
I.E.s/ Carbón						
Impto. s/ Primas de Seguros	10.229	39.410	24.179	73.818	77.383	(4,6)
Impuestos extinguidos					9	(100,0)
Total Impuestos Indirectos	764.149	2.329.494	1.523.709	4.617.352	4.788.275	(3,6)
Tasa de Juego	6.470	29.015	13.617	49.102	54.100	(9,2)
Recargos, Demora y Sanciones	3.960	35.501	21.145	60.606	56.072	8,1
Total Tasas y otros ingresos	10.430	64.516	34.762	109.708	110.172	(0,4)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTIÓN PROPIA	1.618.019	5.515.465	3.292.363	10.425.846	10.542.607	(1,1)
Ajuste I.V.A. : Aduanas	97.207	295.425	192.600	585.231	621.879	(5,9)
Operaciones Interiores	81.478	247.623	161.436	490.537	375.761	30,5
Total Ajuste I.V.A.	178.685	543.048	354.035	1.075.769	997.640	7,8
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol, Deriv. e Intermedios	6.081	18.481	12.049	36.610	43.414	(15,7)
Hidrocarburos	-37.823	-114.948	-74.940	-227.711	-234.432	2,9
Labores del Tabaco	13.734	41.741	27.212	82.687	115.956	(28,7)
Cerveza	2.495	7.583	4.944	15.021	15.727	(4,5)
Total Ajustes Imptos. Especiales	-15.512	-47.144	-30.735	-93.391	-59.335	57,4
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	1.781.192	6.011.369	3.615.663	11.408.224	11.480.913	(0,6)

N

ormativa Tributaria



En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-datbt/es/contenidos/informacion/13_boletines_tributarios/es_botribut/bnt.html

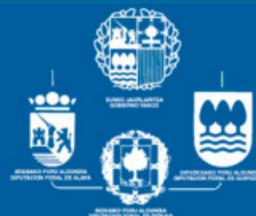
Asimismo, desde cada uno de los boletines mensuales reseñados, se puede acceder al documento Pdf o similar, de forma individual, de cada una de las normas en su formato de publicación electrónica, pulsando el icono incluido en el margen superior derecho de cada disposición.

IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGA
ZERGA
ZERGA

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI