

2-2016

# ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO



# ZERGAK

G A C E T A T R I B U T A R I A  
D E L P A Í S V A S C O

EUSKADIKO  
ZERGA-KOORDINAZIO-  
ORGANOA



ÓRGANO  
DE COORDINACIÓN  
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2016  
2

## ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)

Miren Itziar Agirre Berriotxo (Zuzendaria/Director)

Teresa Viguri Martínez, José Rubí Cassinello, M<sup>a</sup> Victoria Zabala Fernández, Zuriñe Embid Zubiria

## ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritzza/Gobierno Vasco), Javier Armentia Basterra (Arabako Foru Aldundia/Diputación Foral de Álava), Gemma Martínez Bárbara (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), Íñigo Balerdi Lizarralde (Gipuzkoako Foru Aldundia/Diputación Foral de Gipuzkoa)

## ADMINISTRATIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

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

Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 1007 Vitoria-Gasteiz

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

## ARGITARATZAILEA/EDITA

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

## AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

## MAKETAZIOA ETA MUNTAIA/MAQUETACIÓN Y MONTAJE

Juan Carlos Escudero de la Hera

## LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN – 2253 - 7805

[octe@euskadi.eus](mailto:octe@euskadi.eus)

«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 gaintuko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari ehun baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirateke.
- Arikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, telefonoa eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako 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 erantzukizunpean gel-ditzen baitira.

Todas las personas que deseen colaborar en «ZERGAk Gaceta Tributaria del País Vasco» deberán enviar sus artículos al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

- Se remitirá una copia del trabajo en formato papel y otro bajo soporte magnético.
- La extensión del artículo no debe superar las 30 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de 100 palabras.
- Si el artículo incluye representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirven de base para su elaboración.
- Los autores incluirán su nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.

El Consejo de Redacción se reserva el derecho de publicar los artículos que reciba, previo sometimiento a un proceso de evaluación anónima.

Su publicación no significa necesariamente un acuerdo con las opiniones expresadas que serán de la responsabilidad exclusiva del autor.

## E ditorial

5

## A ctualidad Fiscal

Actualidad Álava

19

Actualidad Bizkaia

24

Actualidad Gipuzkoa

38

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE mayo-noviembre/2016

45

## E studios y Colaboraciones

Modificaciones previstas en la Norma Foral General Tributaria del TH de Álava.  
**Francisco Javier Arrázola Arrien.**  
*I do. en C. Económicas y Empresariales.*

59

Reflexiones sobre la incidencia del Derecho Civil vasco en el ámbito tributario.  
**Javier Armentia Basterra.**  
*Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.*

67

Reflexiones sobre la regulación de los rendimientos de capital inmobiliario en el Estado y en los Territorios Históricos.  
**Ester Urruzola Moreno.**  
*Técnica del Serv. de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.*

83

El régimen fiscal especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.  
**Juan Calvo Végez.**  
*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

95

La financiación municipal en el País Vasco y la Ley de Instituciones Locales de Euskadi.  
**José G. Rubí Cassinello.**  
*Director de la Secretaría Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia.*

111

## R eferencias

### CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2016.6.7.1 – IS, IVA, IAE: servicios informáticos prestados por una persona física a la sociedad unipersonal de la que es propietario. Diversas cuestiones sobre el tratamiento tributario en relación con el IS, el IVA y el IAE. **127**
- CONSULTA 2016.6.7.2 – IVA: tipo impositivo del IVA aplicable a las entregas de flores realizadas en el ámbito de la prestación de servicios fúnebres. Consulta sobre la aplicación directa en territorio foral de la doctrina tributaria emanada de los órganos competentes de la Administración del Estado. **137**
- CONSULTA 2016.7.3.1 – IVA: sujeción al IVA de diversas operaciones realizadas por una sociedad pública que da cobertura a las necesidades de la Administración en el ámbito de los sistemas de información y de telecomunicaciones. **142**
- CONSULTA 2016.10.4.1 – IS: sociedad dominante de un grupo mercantil que arrienda un inmueble de su propiedad a una participada. Tratamiento fiscal de los dividendos en sede de los socios personas jurídicas. Calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles a la entidad vinculada como rentas de actividades empresariales, a efectos de la aplicación del régimen de eliminación de la doble imposición previsto en la Norma Foral del IS. **146**

### CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

- Consulta 2016.9.5.2 – IVA. Administración competente para la exacción del IVA correspondiente al arrendamiento, por importe anual inferior a 7 millones de €, de un local de negocio situado en territorio foral cuyo propietario es una persona física residente en territorio común. **151**
- Consulta 2016.9.5.5 – IRPF. Localización de la residencia habitual de una persona física a efectos de determinar la Administración, común o foral, competente para la exacción del IRPF, en relación con un ejercicio en el que se ha permanecido durante periodos parciales inferiores al año en territorio foral (por motivos laborales), así como

en territorio común (donde se localiza la residencia familiar). Cómputo de las ausencias temporales.

- Consulta 2016.9.5.X – IRPF. Administración (común o foral), competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo satisfechos a los trabajadores procedentes de un centro de trabajo ubicado en territorio foral que, a raíz de una subrogación empresarial, pasan a estar adscritos al único centro de trabajo, en territorio común, de una empresa domiciliada en ese territorio.

#### **RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO**

- Resoluciones 14/2016, 15/2016, 16/2016, 17/2016 y acumuladas, 18/2016 y 19/2016. Acceso al texto publicado en [www.euskadi.eus](http://www.euskadi.eus)

#### **ESTADÍSTICAS**

**Recaudación por Tributos Concertados de la CAPV enero-agosto 2016. Previsión cierre 2016 y estimación ingresos tributarios 2017. Igor Guinea Palacios**

153

## **N**ormativa Tributaria

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

165

155

157

159



**A**ldizkari honen argitaratzailea den Euskadiko Zerga Koordinazio Organoa (EZKO) Zergapideen Elkaregokitasun, Erakidetasun eta Lankidetasuneko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen bidez osatu zen. Sortu zutenetik, Eusko Jaurlaritzako eta foru aldundietako ordezkariak hartu dute parte, gorago aipatu legearen 16. artikuluan xedatu bezala.

Baina egoera arestian aldatu da, 2016ko bigarren seihilekoan EZKOra, partzialki bada ere, udal ordezkariak batu direlako. Garrantzia dela eta, egokia iruditu zaigu gertakari hori erabiltzea Zergak aldizkariaren zenbaki honen editoriala atontzeko, Azterlan eta kolaborazioen atalera batutako artikuluetako baten gaiarekin zuzenean lotuta baitago. Artikuluaren izena "Udalen finantzaketa EAEn eta Tokiko Erakundeen Legea".

Euskadiko Toki Erakundeei buruzko apirilaren 7ko 2/2016 Legeak (EDEL) orientazio argia du hiru maila instituzionalen - autonomia erkidegokoa, foru aldundietako eta udalena-partaidetza erabakiak hartzen dituzten eta baliabideak banatzeko ereduarekin loturiko gaiak jorratzen dituzten -udal kontuak aztertzen direnean behintzat- kidegoko organoetan bermatzeko. Horren adierazle, tributu eta finantzaketa alorrean, ETElek udalek Herri Dirubideen Euskal Kontseiluan eta EZKOn izan dezaketen partaidetza arautu du. ETELen azken xedapenetan hirugarrenean 4. puntu

**L**a constitución del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE), institución editora de esta revista, fue promovida por la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal. Desde su creación, en sus reuniones han participado representantes del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, tal como prescribía el artículo 16 relativo a su composición.

Este escenario ha cambiado recientemente, de modo que en este segundo semestre de 2016 se han incorporado al OCTE, al menos de forma parcial, representantes del nivel institucional municipal. Por su significación, nos ha parecido oportuno abrir el editorial de este número de Zergak destacando este hecho, que está directamente relacionado con el tema que aborda uno de los artículos incluidos en la Sección de Estudios y Colaboraciones, titulado "La financiación municipal en el País Vasco y la Ley de Instituciones Locales".

Esa Ley 2/2016, de 7 de abril, de Instituciones Locales de Euskadi (LILE), tiene una orientación clara por asegurar la participación de los tres niveles institucionales, - autonómico, foral y municipal- en los diferentes órganos colegiados en los que se adoptan decisiones y se tratan asuntos relacionados con el modelo de distribución de recursos, al menos en cuanto se vean afectadas cuestiones de índole municipal. Prueba de ello, en el ámbito tributario- financiero la LILE ha regulado la participación municipal en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, así

bat gehitzen zaio Zergapideen Elkaregokitasun, Erakidetasun eta Lankidetasuneko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 16. Artikuluari, eta honelaxe geratzen da:

«16. artikulua. Zerga Koordinaziorako Organoa.

1.- Zerga Koordinaziorako Organoa eratzen da eta honela osatuko da:

a) Herriogasun eta Dirubidetarako Sailburuaren saloz, dekretuz izendatutako Eusko Jaurlaritzako hiru ordezkari; horietako bat lehendakari lanetan arituko da.

b) Foru Aldundi bakoitzeko ordezkari bana.

.....

4.- Artikulu honen 1. paragrafoan xedatutako gorabehera, Zerga Koordinaziorako Organoan Euskadin ezarpen handiena duen udalerrien elkarteak proposatu eta Lehendakariak izendaturiko hiru ordezkari sartuko dira, hitzarekin eta botoarekin, lege honen 7. eta 11. artikuluetan aurreikusitakoaren arabera tokiko zergak aztertu behar direnerako. Horrelakoetan, erabakia hartzeko, gehiengo osoa beharko da, eta gehiengo oso horretan instituzio-eremu bakoitzak –erkidegoak, foru-aldundiek eta udalek– gutxienez ordezkari bat izan beharko du».

Organoei buruzko beritasunetik aparte, EZKOk 2016ko ekaina-azaroa epean bilera egutegia bete du –udal partaidetzarekin, ahal badagokio- eta besteak beste, aurkeztutako arau xedapenen proiektuen txostenak egin ditu eta tributu-ordaintzaileen kontsulta lotesleer erantzunak adostu ditu, horrez gain, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko batzordera bideratu dira tributuen inguruko kontsultak, Kontzertuarekin lotura duten aplikazioaren inguruko kontsultak, alegia. Jarduera horien guztien berri aldizkariaren kasuan kasuko ataletan ematen da.

como la ya referida participación en el OCTE. Ésta última se prescribe en la Disposición final tercera de la LILE, que añade un apartado 4 en el artículo 16 de la Ley 3/89 de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal que queda redactado así:

«Artículo 16. El Órgano de Coordinación Tributaria

1. Se constituye un Órgano de coordinación tributaria cuya composición será:

a) Tres representantes del Gobierno Vasco nombrados por Decreto a propuesta del Consejero de Hacienda y Finanzas, uno de los cuales actuará como presidente.

b) Un representante de cada una de las Diputaciones Forales.

.....

4. No obstante lo dispuesto en el apartado primero de este artículo, se incorporarán con voz y voto al Órgano de Coordinación Tributaria tres representantes de los municipios designados por el lehendakari a propuesta de la asociación de municipios vascos de mayor implantación únicamente cuando se trate de asuntos relativos a los tributos locales, de conformidad con lo previsto en los artículos 7 y 11 de esta ley. En estos casos, los acuerdos se adoptarán por mayoría absoluta, siempre que dicha mayoría incluya al menos un representante de cada ámbito institucional autonómico, foral y municipal.»

Al margen de esta novedad orgánica, el OCTE ha cumplido a lo largo del periodo junio-noviembre de 2016 su calendario de reuniones –desde ahora con participación municipal, siempre que proceda,- y entre otras cosas ha informado los proyectos de disposiciones normativas presentados y ha consensuado la respuesta a las diversas consultas vinculantes formuladas por los obligados tributarios, derivando además hacia la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa las consultas tributarias planteadas sobre la aplicación de los puntos de conexión del Concierto. De toda esta actividad se da



"Zergak gaur egun" atalean zehatz-mehatz adierazita dago foru-erakundeek aipaturiko aldian onartu eta zergen arloan aldizkari honen erreferentziako epean (2016ko ekaina-azaroa) izan duten araugintza-jarduera guztia. Halaber, foru-aldundietako zerga-araudiaren edo zerga-politikaren zerbitzuek gaurkotasunagatik edo esanahi bereziagatik nabarmendu dituzten xedapen batzuen iruzkina ere egin dugu. Foru tributu-sistemetan, zenbait arau zein erregelamendu aldaketa onartu dira, eta eragina izan du zergarik gehienetan: batetik, arau eskumena dituen zergak -hau da, arautzeko eskumena dutenean-, eta bestetik, Ekonomia Kontzertuaren arabera, estatuaren arauen menpeko zergak. Gorago aipatutako epean, foru aldundien arautze jardunaren ildo nagusien artean, nazioarteko alorreko erabakiak eta konpromisoak (ELGE eta EBrenak) egokitzeko aldaketak dira azpimarratzekoak, oinarri ezargarriaren higaduraren eta onuren lekualdaketaen aurkako BEPS proiektuaren baitakoak batez ere. Hain zuzen, Kontseiluaren 2011ko otsailaren 15eko 2011/16/EB Zuzentarauan gertatutako aldaketak egokitzeko arauak batu dira. Zuzentaru horren edukia honakoa da: administrazio lankidetzaren fiskalitatearen arloan -finantza kontuen eta herrialdez herrialdeko informazioaren gaineko truke automatikoa- eta nazioartean deituriko patent box erregimenean behar diren aldaketak, hau da, jabetza intelektual edo industrialaren ustiapenaren ondoriozko errenten murrizketak.

Europar Batasuneko gaurkotasun fiskalaren kronikak, Euskadik Bruselan duen Delegazioak egindakoa bera, 2016ko ekainetik azarora gertatu diren aldaketa esanguratsuenak biltzen ditu, eta zazpi atal handitan banatzen da: i) sarrera, ii) sozietateen fiskalitatea, iii) BEZa,

cuenta en las correspondientes secciones de la revista.

La actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria durante el periodo de referencia de esta revista (junio - noviembre 2016) se relaciona de forma exhaustiva en la sección de "Actualidad Fiscal", junto con el comentario de una selección de disposiciones que los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales han destacado por su actualidad o por su especial significación. Se han aprobado cambios diversos en los sistemas tributarios forales, tanto de rango normativo como reglamentario, que han afectado a la mayor parte de los impuestos: a aquellos sobre los que se dispone de competencia normativa y por tanto discrecionalidad para su regulación, y también a aquellos otros tributos que, según regula el Concierto Económico, han de regirse por las normas establecidas por el Estado. Entre las líneas destacadas de la actividad normativa foral en el periodo de referencia, cabe señalar las modificaciones orientadas a la adaptación a los acuerdos y compromisos de ámbito internacional (tanto de la OCDE como de la UE), principalmente en el marco del Proyecto BEPS de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En particular se han incorporado las previsiones normativas para la adaptación a los cambios operados en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad -los relativos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras y los referentes a la información país por país- así como los cambios necesarios en el régimen, internacionalmente conocido como patent box, consistente en la reducción de las rentas derivadas de la explotación de la propiedad intelectual o industrial.

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 entre junio y noviembre de 2016, estructurándose en siete grandes apartados:

iv) finantza transakzioen gaineko zerga, v) administrazio lankidetzeta, vi) prozedurak eta azken atala vii) txostenak eta argitalpenak.

Sarrerak azaletik azaltzen ditu Eslovakiako lehendakaritzaren (2016ko bigarren sei hilekoa) lehentasunak. Fiskalitatearen alorrean, iruzurraren eta ihes fiskalaren aurkakoak batik bat.

Sozietateen fiskalitateei dagokienez, bost kontu aipatzen dira: i) Europako Parlamentuak uztailaren 5ean Kontseiluari egindako komunikazioa, non laburtzen baitira orain arteko aurrerapenak eta hurrengo hileetako lehentasunak, bai EBn bai nazioartean, zerga ihes eta saihestearen eta finantza jarduera ilegalen kontrako borroka indartzeko, ii) Kontseiluaren (EB) 2016ko uztailaren 12ko 2016/1164 Zuzentaraua, zeinaren bidez arauk ezartzen baitira barruko merkatuan zuzeneko eragina duten zerga ihestearen jardunen kontra; zuzentarauan, enpresa handiek zergak saihesteko erabili ohi dituzten jardunak aztertzen dira, ELGEk 2015ean zerga oinarriaren higadurari eta onuren lekualdaketari (BEPS) aurre egiteko emandako gomendioen esparruaren, iii) Sozietateen gaineko Zergaren EBrako aldaketa garrantzitsua, 2016ko urriaren 25eko Batzordeak iragarrita, –sozietateen gaineko zergaren zerga oinarri sendotu erkidea (SZZOSE) berriz aztertzea, sozietateen gaineko zergaren aldaketen inguruko multzo handiago batean, merkatu bakarrean negozio jarduerak erraztu eta merkatzeko eta zerga ihestearen kontrako tresna indartsua sortzeko-, iv) zuzentarauaren proposamena, estatuen elkarturiko sozietateen arteko interesen ordainketa eta kanonei aplikatu beharreko zerga erregimenari buruzkoa eta v) Jokabide Kodearen Taldearen bilerak eta aurrerapenak, enpresen fiskalitatearen ingurukoak.

i) introducción, ii) fiscalidad de las sociedades, iii) IVA, iv) Impuesto sobre las Transacciones Financieras, v) cooperación administrativa, vi) procedimientos y un último apartado vii) sobre informes y publicaciones.

El apartado introductorio describe a grandes rasgos las prioridades de la presidencia eslovaca a la que corresponde su ejercicio durante el segundo semestre de 2016. En el área de fiscalidad, orientadas principalmente en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

En cuanto a la fiscalidad de las sociedades, se hace referencia a cinco cuestiones: i) la Comunicación de 5 de julio de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, que resume los avances realizados hasta la fecha y los ámbitos prioritarios de actuación en los próximos meses, tanto a escala de la UE como internacional, a fin de reforzar la lucha contra la evasión y la elusión de impuestos y las actividades financieras ilegales, ii) la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, Directiva que aborda las prácticas de elusión fiscal empleadas habitualmente por las grandes empresas, en el marco de las recomendaciones de la OCDE de 2015 para hacer frente a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios (BEPS), iii) la importante reforma del Impuesto sobre Sociedades para la UE, anunciada por la Comisión el 25 de octubre de 2016, –replanteamiento de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS) en el contexto de un paquete más amplio de reformas del impuesto sobre sociedades, con objeto de facilitar y abaratar las actividades de negocios en el mercado único, y constituir una potente herramienta en la lucha contra la elusión fiscal-, iv) la propuesta de Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros y v) reuniones y progresos del Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

BEZari dagokionez, EBko Fiskalitateari buruzko Txostenak hiru gai jorratzen ditu. Lehenbizi, Europako Batzordeak 2016ko apirilaren 7an onartutako BEZaren gaineko jarduketa planaren jarduketa alorrak deskribatzen dira. Bigarrenez, Subjektu Pasiboaren Inbertsioa Orokortzeko Proiektu Pilotua aipatzen da. Azkenik, aztertutako hirugarren kontua bonuen bidezko operazioen segurtasun juridikoa BEZaren inguruko arauak armonizatuz handitzeko zuzentaraua da (Kontseiluaren (EB) 2016ko ekainaren 27ko 2016/1065 Zuzentaraua, zeinaren bidez 2006/112/EE Zuzentaraua aldatzen baita bonuei dagokienez).

Finantza Transakzioen gaineko Zergari dagokionez, Euskadik Bruselan duen ordezkartzak landutako txostenaren edukia hauxe da: zerga hori ezartzeko zuzentarau proposamena ECOFIN Kontseiluaren ekainaren 17ko bileran eztabaidatu zen eta gogora ekartzen da 10 estatu kide direla lankidetzaren bidez ezartzeko presta daudenak.

Administrazio lankidetzaren esparruan, hiru atali egin diete iruzkina: i) Europako Batzordeak 2016ko uztailaren 5ean 2011/16/EB Zuzentaraua aldatzeko zuzentarau proposamena aurkeztu zuen, izan ere, aldaketaren mamia zerga agintariek kapitalak zurtzearen kontra informazioa eskuratzeari dagokionez, ii) eta iii) EBren eta Monakoaren arteko hitzarmenak EBren eta Andorraren artekoak, eta datu fiskalak automatikoki trukatzeko.

Halaber, EBren fiskalitateari buruzko txostenak, 2016ko ekaina-azaroa aldikoak, jakineko estatu kide batzuk araudia behar bezala egokitzea bultzatuz Batzordeak egindako hainbat xedapen motibatu jasotzen ditu Prozeduren atalean. Zerrendatutako lau irizpideetatik bi Austriari zuzendutakoak dira eta beste biak, aldiz, Poloniari.

Horrez gain, Europako Batasunaren Justizia Auzitegiaren jarduerari dagokionez, abokatu

Respecto al IVA, el Informe sobre Fiscalidad en la UE aborda tres cuestiones. En primer lugar, se describen las áreas de actuación en que se articula el Plan de Acción sobre el IVA aprobado por la Comisión Europea el 7 de abril de 2016. En segundo lugar, se hace referencia al Proyecto Piloto de Generalización de la Inversión del Sujeto Pasivo. Por último, la tercera cuestión abordada se refiere a la Directiva destinada a aumentar la seguridad jurídica de las operaciones con bonos mediante la armonización de las normas sobre el IVA en este ámbito (Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos).

En relación con el Impuesto sobre las Transacciones Financieras, el Informe elaborado por la Delegación de Euskadi en Bruselas, refiere que la propuesta de Directiva para la implantación de dicho impuesto se debatió en el Consejo ECOFIN de 17 de junio y recuerda que son 10 los estados miembros dispuestos a su implantación mediante la vía de la cooperación reforzada.

En el ámbito de la cooperación administrativa son objeto de comentario tres apartados: i) la presentación por parte de la Comisión Europea, el 5 de julio de 2016, de la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso a la información por parte de las autoridades tributarias contra el blanqueo de capitales, ii) y iii) los acuerdos entre la UE y Mónaco, por una parte y la UE y Andorra por otra, sobre el intercambio automático de datos fiscales.

Asimismo, el informe sobre fiscalidad UE del periodo junio-noviembre 2016, en su apartado de Procedimientos, se hace eco, por un lado, de diversos dictámenes motivados emitidos por la Comisión instando a los estados miembros concretos a que adapten su normativa convenientemente. De los cuatro dictámenes relacionados, dos de ellos se dirigen a Austria y los otros dos a Polonia.

Por otra parte, respecto a la actividad del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se

nagusiak BEZari buruz ateratzen dituen ondorioak labur aipatzen dira.

Azkenik, Europar Batasuneko Fiskalitateari buruzko txostenen eta argitalpenen atalean, argitalpen interesgarri batzuen zerrenda ematen da, horiek eskuratzeko helbideekin.

Ikerketak eta Kolaborazioak atalean bost artikulua ditugu oraingo honetan. Lehena "Arabako Lurralde Historikoaren Zergei buruzko Foru Arau Orokorrean xedatutako aldaketa" izenburupean. Egilea Francisco Javier Arrázola, Ekonomikoak eta Enpresa Zientzietan lizentziaduna, da, zeinak lanbide karrera Arabako Foru Ogasunaren ikuskapenean egin duen.

Azterlanean identifikatzen du zeintzuk diren Arabako Lurralde Historikoko Batzar Nagusietan izapidetzen ari den xedapenak otsailaren 28ko 6/2005 Tributuen Foru Arau Orokorrean aldatu behar dituen alor eta esparru nagusiak. 17 alderdi aztertu eta aipatzen ditu alda daitezzen, eta esan bezala, neurri handi batean aldaketak irailaren 21eko Zergei buruzko 34/2015 Lege Orokorrean oinarritu behar dira.

Eusko Legebiltzarrak 2015eko ekainaren 21ean onartu zuen Euskal Zuzenbide Zibilaria buruzko Legea. Xedapen orokor horrek, Euskal Herriko Foru-Zuzenbide Zibilaria buruzko uztailaren 1eko 3/1992 Legearen ondorengoa, zerga gaietan eragina ditu edo eduki behar ditu, beraz, zerga sistema forala egokitu behar da. Horrela beraz, Javier Armentiak dakarkigu aldizkariaren bigarren artikulua, non hausnarketa pertsonal batzuk egiten baitira egokitu beharreko alderdi nagusiei buruz.

Egileak artikulua batzuetan EAEko legeria zibil berriaren eragina aztertzen du: i) I Zergei buruzko Foru Arau Orokorra, ii) Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga, iii) Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zerga, iv)

incluye una breve referencia a las conclusiones de la Abogada General en un asunto concreto relativo al IVA.

Por último, en el apartado final de Informes y Publicaciones sobre Fiscalidad en la Unión Europea se relaciona una serie de documentos de interés indicando las correspondientes direcciones de acceso.

La Sección de "Estudios y Colaboraciones" se compone en esta ocasión de cinco artículos. El primero de ellos, bajo el título "Modificaciones previstas en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico Álava" tiene por autor a Francisco Javier Arrázola, licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, que ha desarrollado su carrera profesional principalmente en el área de inspección de la Hacienda Foral de Álava.

En su trabajo identifica las principales áreas o aspectos de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria que la disposición que se encuentra en tramitación en las Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava proyecta modificar. Señala y hace un breve análisis de 17 aspectos objeto de modificación, en gran parte, según apunta, modificaciones inspiradas en la reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

El Parlamento Vasco aprobó el 25 de junio de 2015 la Ley de Derecho Civil Vasco. Esta disposición general, que sucede a la Ley 3/1992, de 1 de julio (del Derecho civil foral del País Vasco), tiene, o debe tener, efectos en el ámbito tributario por lo que, se impone la consecuente adaptación del sistema tributario foral. De este modo introduce Javier Armentia el segundo artículo de la revista, en el que realiza una serie de reflexiones personales sobre los principales aspectos a adaptar.

El autor dedica capítulos específicos de su artículo a analizar cómo afecta la nueva legislación civil vasca a: i) la Norma Foral General Tributaria, ii) al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, iii) al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

Ondarearen gaineko Zerga eta v) bost udal zergak.

Zergak aldizkariaren zenbaki honen hirugarren kolaborazioa Ester Urruzola Arabako Foru Aldundiko Zerga Araudiaren zerbitzuko teknikariarena da. Etxeen alogera prezioak igo direla eta etxe kapitaletik eratorritako atarramentuak gutxi balioestegatiko iruzur fiskal garrantzitsua dagoela jakinda, artikulua egileak hausnarketa eta irizpide batzuk azaltzen ditu etxe kapitalaren errenten egungo araudi fiskalak -estatuan zein foru lurraldeetan- gorago azaldutako bi gertakariotan duen eraginaz.

Aztertu nahi du zein den etxe kapitalaren araudi fiskalak alogeraren batz besteko prezioaren igoeran duen eragina, hau da, zein den onuraduna, errentaria edo errentatzailea, eta zuzenbide erkideko lurraldeen eta foru lurraldearen arteko aldea nahi du ikertu. Era berean, hausnarketa egiten du errenta horien tratamendu fiskalak, iruzur fiskalari aurre egiteko, PFEZan duen eraginaz.

Ester Urruzola andreairena lana zazpi ataletan egituratzen da: i) Sarrera, ii) Etxe kapitalaren atarramentua egozte, iii) Errentak kalkulatzea, iv) Etxebizitzaren errentamendua eta beste erabilera batzuetarako errentamendua, v) Denbora egozpenaren irizpidea eta etxe kapitalaren errenten kontzeptua, vi) Azpierreztamendua eta vii) Ondorioak.

Laugarren artikulua Juan Calvo Vérguez Extremadurako Unibertsitateko Finantza eta Zerga Zuzenbideko irakaslearena da, eta helburua atzerriko baloreak edukitzeko erakundeen (ABEE) Sozietateen gaineko Zergan eta lurralde erkidean aplikatzen den indarreko erregimen berezia (azaroaren 27ko 27/2014 Legea) aztertzea da, aurreko erregimenarekiko aldea azpimarratuz. Azpimarratzen denez, erregimen berezi hori desagertu zen foru araudian, 2014an onetsitako Sozietateen gaineko Zergaren aldaketaren bidez.

iv) al Impuesto sobre el Patrimonio y v) a los cinco Impuestos municipales.

Firma la tercera colaboración de este número de Zergak Ester Urruzola, Técnica del Servicio de Normativa Tributaria de la Hacienda Foral de Álava. La evidencia de un repunte de los precios medios del alquiler inmobiliario y los indicios de que existe un fraude fiscal significativo por infravaloración de los rendimientos procedentes del capital inmobiliario, despiertan en la autora del artículo una serie de reflexiones e interesantes juicios de valor sobre la influencia que la actual regulación fiscal de las rentas del capital inmobiliario –tanto en el Estado como en territorio foral- pudiera tener en la configuración de esas dos circunstancias.

Se pregunta en concreto por el papel que la actual regulación fiscal del capital inmobiliario juega en el incremento del precio medio del alquiler, por si beneficia a arrendador o arrendatario y por las eventuales diferencias entre territorio común y territorio foral. Asimismo, reflexiona sobre la eficacia del tratamiento fiscal de estas rentas en el IRPF para combatir el fraude fiscal.

El trabajo de Ester Urruzola se estructura en siete apartados: i) Introducción, ii) Imputación de rendimientos de capital inmobiliario, iii) Estimación de rentas, iv) Arrendamiento de vivienda y arrendamiento para otros usos, v) Criterio de imputación temporal y concepto de rentas de capital inmobiliario, vi) Subarrendamiento y vii) Conclusiones.

El cuarto artículo corresponde a Juan Calvo Vérguez, profesor de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Extremadura, y tiene por objeto analizar el vigente régimen especial aplicable en territorio común en el Impuesto sobre Sociedades a las llamadas Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE), recogido en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, subrayando sus diferencias con la anterior regulación. Se advierte que dicho régimen especial fue suprimido en la normativa foral a través de la reforma del Impuesto sobre Sociedades aprobada en 2014.

Egileak aztertutako kontuen artean, honakoak dira azpimarratzekoak: erakunde ez egoiliarrek banatutako dibidenduengatik atzerriko baloreak edukitzeko erakundeei (ABEE) zergetan ordaindu beharrekoa, erakundeko bazkideei aplikatu beharreko fiskalitatea erakunde horrek banatutako onurei dagokienez edo atzerriko establezimendu iraunkor baten (ABEE) transmisio operazioen zergak

Juan Calvo jaunaren lana:

I.- AZALPEN OROKORRAK.

II. ABEE izateko betekizunak

III.- ABEE baten zerga oinarria zehazteko arauak.

IV. ABEEri erakunde ez egoiliarrek banatutako dibidenduengatik ordaindu beharreko zergak

V. Erakundearen bazkideen erregimen fiskala, ABEE batek banatutako onurei eta erakundeetako partaidetzak eskualdatzearen ondoriozko errentei dagokienez.

VI. Atzerriko establezimendu iraunkorren transmisio operazioen erregimen fiskala (ABEE).

VII. Berriz kapitalizatzea.

VIII. ABEE baten erregimen fiskalaren araudi iragankorren proiektzioa.

Bosgarren artikuluan -Azterlan eta Kolaborazioen atalaren azkena-, José Rubí Bizkaiko Foru Aldundiaren Idazkaritza Teknikoaren zuzendariak EAEko udal finantza-bidea jorratzen du Euskadiko Toki Erakundeei buruzko apirilaren 7ko 2/2016 Legea (ETEL) arestian onartu denetik.

Egile horren hitzetan, lege hori "gure arkitektura juridikoaren hutsunea (arau esparru instituzional

Dentro del conjunto de cuestiones analizadas por el autor destacan, por ejemplo, las relativas a la tributación de los dividendos distribuidos por entidades no residentes a la ETVE, la fiscalidad aplicable a los socios de la entidad en relación con los beneficios distribuidos por ésta o la tributación de las operaciones de transmisión de un establecimiento permanente extranjero en sede de la ETVE.

El trabajo de Juan Calvo se desarrolla según el siguiente Sumario:

I. Consideraciones generales.

II. Principales requisitos que han de concurrir en la ETVE.

III. Reglas a seguir para la determinación de la base imponible de la ETVE.

IV. Régimen fiscal de los dividendos distribuidos por entidades no residentes a la ETVE.

V. Régimen fiscal de los socios de la entidad aplicable en relación con los beneficios distribuidos por la ETVE y las rentas derivadas de la transmisión de la participación en la entidad.

VI. Régimen fiscal aplicable a las operaciones de transmisión de un establecimiento permanente extranjero en sede de la ETVE.

VII. Recapitulación.

VIII. La proyección de la regulación transitoria contenida en la LIS sobre el régimen fiscal de la ETVE.

En el quinto artículo, que cierra la sección de Estudios y Colaboraciones, José Rubí, Director de la Secretaría Técnica de la Hacienda Foral de Bizkaia, aborda la cuestión de la financiación municipal en el País Vasco a partir de la reciente aprobación de la Ley 2/2016, de 7 de abril, de Instituciones Locales de Euskadi (LILE).

En palabras del propio autor, esta Ley "ha venido a colmar esta carencia (se refiere a la existencia



*prekarioa eta bete gabea, udalei dagokienez) betetzera eta gure udalen jardueraren ekonomia eta finantza markoa argitzera etorri da, hau da, EAEko udalek ezinbestean egon beharko dute eurengan eragin zuzena duten organoetan eta prozesuetan, alegia, hemendik aurrerantzean udalak ez dira izango menpeko erakunde batzuk eta orain arte ez bezala, beti errespetatuko dira euren funtzio garrantzitsuak, izan ere, udalen tokiko autonomia une oro errespetatu behar da, horrelakorik ez bada ere gertatu beti."*

Hala ere, EAEko udalen ekonomia eta finantza jarduera murgildu behar den esparrua ETEL onartzean argitu bada ere, jarduera horren printzipioak finantza esparruan garatu behar dira, baliabideak banatzeko eredu arautzen duten xedapenetara gehituz, bereziki Ekarpenen Legera eta lurralde historikoetako foru arau egokietara -ETELek berak arau horiek aipatzen ditu eta.

Sarrera horren bitartez, egileak lan handiago baten lehen zatia erabiltzen du ETEL-en IX. tituluan xedatutako lege esparrua deskribatzeko eta batetik, EAEko udalen finantza-bidearekin eta ekonomia eta finantza jarduerarekin lotutako legearen printzipio orokorrak aipatzen ditu eta bestetik, udalek Kontzertu Ekonomikoaren ondoriozko baliabideetan izan dezaketen partaidetza eta partaidetza horren banaketa lurralde historikoaren arabera azaldu. Udal finantza-bideren deskripzioarekin batera, koadro eskematiko batzuk datoz, errazago ulertu ahal izateko, baita grafiko eta taula batzuk ere, ereduaren diseinua hobetzeko informazio interesgarri eta erabilgarria eskainita.

Lanaren bigarren zatian -Zergak aldizkariaren hurrengo alean argitaratu bahi duguna- eta

*de un marco normativo institucional precario o incompleto en cuanto al nivel municipal) de nuestra arquitectura jurídica y a aportar claridad al marco económico-financiero en que la actividad de nuestros entes locales debe desenvolverse, previendo la imprescindible presencia de los municipios vascos en los órganos y en los procesos de toma de decisiones que les afecten directamente, para dejar de ser unas administraciones sometidas a un grado de tutela no siempre respetuosa con las relevantes funciones que les corresponden y no siempre compatible con auténtico respeto por la autonomía local que los municipios deben tener garantizada."*

No obstante, si bien el marco en que debe desenvolverse la actividad económica financiera de los municipios vascos ha quedado clarificado con la aprobación de la LILE, la plasmación de sus principios en el marco de financiación debe ser objeto de desarrollo, mediante su incorporación a las disposiciones que regulan el modelo de distribución de recursos, señaladamente la Ley de Aportaciones y las Normas Forales que resulten oportunas en el ámbito de cada uno de los Territorios Históricos, a las que la propia LILE remite.

Con este escenario introductorio, el autor dedica esta primera entrega de un trabajo que se pretende de mayor alcance, a describir el marco legal previsto en el título IX de la LILE señalando, por un lado, los principios generales previstos en la misma en relación con la financiación y actividad económico-financiera de las instituciones locales vascas y, por otro, las previsiones respecto de la participación municipal en los recursos derivados del Concierto Económico, así como las relativas a la distribución de dicha participación en cada uno de los Territorios Históricos. La descripción del modelo de financiación municipal se acompaña de algunos cuadros esquemáticos que facilitan su comprensión y se complementa con gráficos y tablas de datos que aportan información muy interesante y sin duda útil a efectos de perfeccionar el diseño del modelo.

En una segunda parte del trabajo, que esperamos publicar también en un próximo número de la

Ekarpenen Lege berria onartzearen zain, egileak udalentsat orain arte indarrean egon den baliabideen finantzaketa eta banaketaren eredia deskribatu nahi du, lurralde historiko bakoitzean onartutako erregimen desberdinen berezitasunak azalduz.

Erreferentziak atala lau azpiataletan dago egituratuta ale honetan:

1) Lehen azpiatala, «EZKO kontsultak» izenekoak, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak jakinarazi dituen zergei buruzko kontsultak biltzeko gunea da, maiatzaren 30eko 3/1989 Legeak, Zerga Bateratze, Koordinazio eta Elkarlanari buruzkoak, 3/1989 Legeko 14. artikuluko xedapenei jarraituz: *“Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak Zerga Koordinaziorako Organoaren txostenaren ondoren argituko dira ...”*.

Zergak aldizkariaren ale honetan lau kontsulta hautatu dira. Kontsulta horien erantzuna osoz jaso da, eta honako gai hauek jorratu dira:

Kontsultaren arazoia
SZa-BEza-EJZa. – Partsona fisiko batek bere jabetzapeko pertsona bakarreko sozietateari emandako informatika zerbitzuak. Tributu tratamenduaren alderdi batzuk, SZ, BEZ, eta EJZari dagokionez.
BEZa. – Hileta zerbitzuetan ekarritako loreen gaineko BEZaren zerga tasa. Kontsulta, foru lurraldean estatuko administraziozko eskudun organoen tributu doktrina zuzenean aplikatzearen ingurukoa.
BEZa. – BEZa ordaindu behar da, administrazioaren informatika eta telekomunikazio sistemen beharizanean estaldura ematen dien sozietate publikoaren operazio batzuen zioz.
SZ. – Merkataritza talde baten sozietate nagusia, baldin eta bere jabetzapeko higiezin bat alokatzen badio parte hartutako sozietate bati. Pertsona juridiko bazkideen dibidenduen trataera fiskala. Loturiko erakundeari higiezinak errentan ematearen ondoriozko errentak enpresa jardueren errenta gisa sailkatzea, SZaren foru arauan xedatutako ezarpen bikoitza ezabatzearen erregimena aplikatu ahal izateko.

revista Zergak, y a la espera de la aprobación de una nueva Ley de Aportaciones, el autor prevé abordar la descripción del modelo de financiación y distribución de recursos vigente hasta la fecha para los municipios vascos, apuntando las especialidades más relevantes derivadas del diferenciado régimen aprobado en cada uno de los Territorios Históricos.

La sección de “Referencias” se compone en este número de la revista de cuatro apartados:

1) En el primero de ellos, “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 ...”*.

En este número de Zergak se han seleccionado cuatro consultas, cuya respuesta se reproduce íntegramente, en las que se tratan las siguientes cuestiones:

Asunto objeto de la consulta
IS-IVA-IAE. – Servicios informáticos prestados por una persona física a la sociedad unipersonal de la que es propietario. Diversas cuestiones sobre el tratamiento tributario en relación con el IS, el IVA y el IAE.
IVA. – Tipo impositivo del IVA aplicable a las entregas de flores realizadas en el ámbito de la prestación de servicios fúnebres. Consulta sobre la aplicación directa en territorio foral de la doctrina tributaria emanada de los órganos competentes de la Administración del Estado.
IVA. – Sujeción al IVA de diversas operaciones realizadas por una sociedad pública que da cobertura a las necesidades de la Administración en el ámbito de los sistemas de información y de telecomunicaciones.
IS. – Sociedad dominante de un grupo mercantil que arrienda un inmueble de su propiedad a una participada. Tratamiento fiscal de los dividendos en sede de los socios personas jurídicas. Calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles a la entidad vinculada como rentas de actividades empresariales, a efectos de la aplicación del régimen de eliminación de la doble imposición previsto en la Norma Foral del IS.



2) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzenko Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago “Kontzertu Ekonomiko honetan aipatutako lotura-puntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea”. Beraz, kontsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek adostutako erabakien bidez ebatzen dira, Batzordean alde biak ordezkaturata baitaude. Bada, Kontzertu Ekonomikoaren 63. artikuluko ezarritakoaren arabera, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzenko Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundien ordezkariak osatzen dute.

“Erreferentziak” atal barruko azpiatal honetan Kontzertu Ekonomikoaren lotura-puntuen aplikazioari buruz egindako bi kontsultari emandako ebazpenen testuak daude jasota, horietan zehazki eragindako agenteen nortasun-datuak ezabatuta. Kontsultak honako gai hauei buruzkoak dira:

Kontsultaren arazoia
BEZa. – Foru lurraldean dagoen negozio lokal baten errentamenduaren BEZa ordainarazteko eskumena zer administrazioa, baldin eta errentamendu horren urteko zenbatekoa 7 milioi euro baino gutxiagokoa bada eta araubide erkideko lurraldean bizi den pertsona fisikoa bada.
PFEZa. – Pertsona fisiko baten egoitza zehazte, PFEZa ordainarazteko eskumena duen administrazioa, foru administrazioa edo araubide erkidekoa, zehazteko, baldin eta ekitaldian urtebeteko baino gutxiagoko epeetan egon bada foru lurraldean (lan arazoia direla eta) edo araubide erkideko lurraldean (familiarren etxea bertan dagoelako). Aldi baterako absentiak zenbatzea.
PFEZa. – Foru lurraldean dagoen lantokiko langileei ordaindutako lan-etekinengatiko atxikipenak ordainarazteko eskumena duen administrazioa (araubide erkidekoa edo forala), noiz eta enpresa subrogazioa gertatu denean eta lurralde horretan egoitza duen enpresak araubide erkideko lurraldean duen lantoki bakarrari atxiki zaizkionean.

3) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 3. atalak Arbitraje Batzordearen osaera, eginkizunak eta erabakien erregimena arautzen ditu. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-

2) Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2ª del Capítulo III del Concierto Económico se contempla la de “Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico”. Este tipo de consultas son por tanto resueltas de manera consensuada entre la Administración del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. Tal como se regula en el artículo 63 del Concierto, componen la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales.

En este apartado de la sección de “Referencias” se incluye el texto de la resolución de tres consultas planteadas sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concierto, una vez eliminados los caracteres identificativos de los agentes concretamente afectados en ellas. En concreto, las consultas versan sobre las siguientes cuestiones:

Asunto objeto de la consulta
IVA. – Administración competente para la exacción del IVA correspondiente al arrendamiento, por importe anual inferior a 7 millones de €, de un local de negocio situado en territorio foral cuyo propietario es una persona física residente en territorio común.
IRPF. – Localización de la residencia habitual de una persona física a efectos de determinar la Administración, común o foral, competente para la exacción del IRPF, en relación con un ejercicio en el que se ha permanecido durante períodos parciales inferiores al año en territorio foral (por motivos laborales), así como en territorio común (donde se localiza la residencia familiar). Cómputo de las ausencias temporales.
IRPF. – Administración (común o foral), competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo satisfechos a los trabajadores procedentes de un centro de trabajo ubicado en territorio foral que, a raíz de una subrogación empresarial, pasan a estar adscritos al único centro de trabajo, en territorio común, de una empresa domiciliada en ese territorio.

3) 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

aldundien artean sortzen diren tributuen arloko auziak ebaztea du helburu. Zergak aldizkariaren zenbaki honetako Erreferentziak ataleko laugarren sailean, Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordearen Ebazpenak izenekoan, arbitraje-organo honek 2016ko ekainetik azarora emandako sei akordioaren argitalpenaren esteka eman dugu, [www.euskadi.eus](http://www.euskadi.eus) webgunekoa.

Taula honetan zerrendatuta daude Zergak aldizkari ale honetan bildutako Arbitraje Batzordearen akordio bakoitza eragin zuten eztabaiden oinarriak.

Eztabaidaren oinarriak
14/2016 E Pertsona fisiko-juridikoen egoitza fiskalaren aldaketa. Gatazka ez onartzea ElABA erazten du gatazka sortu duen administrazioak ez duela legitimitaterik gatazka sortzeko, eta demandatutako administrazioak sortu behar izan zuela, egoitza aldatu nahi zuelako. Gatazkarik ez bada, SICAVek adierazitako egoitza benetakoa den ustea lehenesten da eta eta aipatzen da administrazioa eskuduna dela SZren kuotak itzultzeko.
15/2016 E Laneko atxikipenak - organismo autonomoak eta enpresa erakunde publikoak izan ezik (7.Bi artikulua). Estatuaren administrazioaren esparruan, organismo autonomoa organismo autonomoa eta enpresa erakunde publikoa ez den zuzenbide publikoko erakunde bihurtzea ez da erabakigarria erakunde horien langileei dagozkien laneko atxikipenen inguruko eskumenak aldatze aldera. Hortaz, erasandako entitateari Kontzertuaren 7. artikuluko araua aplikatzen jarraitzen da: lanak edo zerbitzuak egiten diren tokia.
16/2016 E Pertsona juridikoen egoitza fiskalaren zehaztapena. Higiezinak sustatu, eraiki eta alokatzeko sozietate baten egoitza fiskala ez dago jarduera hori egiten duen tokian, baizik eta administrazio kudeaketa eta zuzendaritza zentralizatzen diren tokian. ElABarentzat erabakigarria da operazio zehatz baten OEZ eta EJD zergak likidatu diren tokia.
17/2016 E Pertsona juridikoen egoitza fiskala zehaztea (energia eolikoa). 11 espedienteren metaketa. Sozietatearen egoitza fiskala ez dago azpiegitura eolikoak dauden tokian, enpresaren administrazio-kudeaketa eta zuzendaritza zentralizatzen diren tokian baizik. ElABak gatazka amaitutzat eman zuen, alderdi etako batek amore eman baitzuen eta Auzitegi Gorenak antzeko kasu matean emandako epaiarekin bat etorrira.
18/2016 E Pertsona juridikoen egoitza fiskalaren zehaztapena. ElABak ebatzi zuen epe horretan egoitza fiskala SICAVk adierazitako lekuan zegoela, eta halaxe onartu zuten administrazio biek hamabost urtean baino gehiagoan.

resolver los conflictos de naturaleza tributaria planteados entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. El cuarto apartado de la sección "Referencias" de este número de Zergak, el de "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico", incluye los enlaces de acceso a la publicación, en la página web [www.euskadi.eus](http://www.euskadi.eus), de seis acuerdos dictados por ese órgano arbitral entre junio y noviembre de 2016.

En la siguiente tabla se relacionan los objetos de los conflictos planteados en cada uno de los acuerdos de la Junta Arbitral divulgados en este número de Zergak:

Objeto del conflicto
R 14/2016. Cambio de domicilio fiscal personas físicas-jurídicas. Inadmisión del conflicto. Resuelve la JACE que la Administración promotora del conflicto no estaba legitimada para su promoción, que debió efectuar la Administración demandada al ser la que pretendía el cambio de domicilio. Declara que, no existiendo conflicto, prevalece la presunción de certeza del domicilio declarado por la SICAV y señala que Administración es competente para la devolución de las cuotas del IS.
R 15/2016. Retenciones trabajo - excepción OO.AA y entidades públicas empresariales (art. 7.Dos). La transformación, en el ámbito de la Administración del Estado, de un organismo autónomo en una entidad de derecho público distinta de los OO.AA y entidades públicas empresariales no es determinante a efectos de alterar la competencia respecto a las retenciones del trabajo correspondientes a los empleados adscritos a dichas organizaciones. Se sigue aplicando por tanto a la entidad afectada la regla general del art 7 del Concierto, del lugar de prestación de los trabajos o servicios.
R 16/2016. Determinación del domicilio fiscal personas jurídicas. El domicilio fiscal de la sociedad cuyo objeto es la promoción, construcción y alquiler de inmuebles no está situado en el lugar en el que se desarrolla dicha actividad, sino donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección. Es decisivo para la JACE el lugar en que se ha liquidado el ITP y AJD de una operación concreta.
R 17/2016. Determinación del domicilio fiscal personas jurídicas (energía eólica). Acumulación de 11 expedientes. El domicilio fiscal de la sociedad no se encuentra donde se localizan las infraestructuras eólicas, sino donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de la empresa. JACE resuelve la terminación del conflicto aceptando el allanamiento de una de las partes, por coherencia con fallo del Tribunal Supremo en conflicto similar.
R 18/2016. Determinación del domicilio fiscal personas jurídicas. La JACE resuelve que el domicilio fiscal en el periodo en cuestión se encontraba en el lugar declarado por la SICAV y admitido sin objeción por ambas Administraciones durante más de quince años.

19/2016 E Operazio bolumenari buruzko desadostasunak. Jardunak amaitzea eta artxibatzea, adostutako hitzarmenak eztabaidaren bat-bateko desagertzea eragiten du eta (gatazkan dauden administrazioek formalizatutako akata bakanak), ondorioz, administrazioen artean ez da ezelako kopururik transferitzen.

R 19/2016. Discrepancia respecto al volumen de operaciones. Terminación y archivo por desaparición sobrevenida del objeto del conflicto tras acuerdo (actas únicas formalizadas entre las Administraciones en conflicto) por el que no resulta cantidad alguna a transferir entre las Administraciones.

4) Azkenik, "Estatistikak" atalak, Igor Guinea Palacios, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Diru-sarrerak Kudeatzeko eta Bilketa Aztertze Zerbizuko teknikariak egindakoak, gai hauek jaso ditu Zergak aldizkariaren zenbaki honetan: i) Foru Aldundiek zerga itunduen bidez egindako bilketari buruzko informazioa, 2016ko urtarila-abuztua epeari dagokiona (7.996,1 milioi euroko erregistratutako bilketa, 2015eko epe berean kontabilizatua baino % 2,6 handiagoa eta aurrekontuetan aurreikusitakoa baino zerbait txikiagoa) eta ii) 2016ko itxieraren bilketaren aurreikuspenari buruzko informazioa eta 2017rako zerga itunduen bidez bilduko denaren estimazioa, egindako bilketaren eboluzioari buruzko informazioa, Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak 2016ko urriaren 14an onartutakoaren arabera.

Aldizkariaren bukaerako "Zerga Araudia" atalean, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Saileko Zerga Administrazio Zuzendaritzak egindako hileko buletinetan sartzeko helbidea daukazu. Hilabetekari horietan batzen da foru-aldundiek argitaratutako tributu-araudiaren laburpena (ALHAO, BAO eta GAO), bai eta Eusko Jaurlaritzak (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoak (NAO) eta Estatuak (BOE) argitaratutakoaren laburpena ere.

Azkenik, foru-zergen gaiari buruzko informazio baliagarria osatzeko interesdunei iradokitzen diogu EAEko hiru lurralde historikoen webguneetan xede horretarako jarritako ataletan ([www.araba.eus](http://www.araba.eus), [www.bizkaia.eus](http://www.bizkaia.eus), [www.gipuzkoa.eus](http://www.gipuzkoa.eus)) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Ekonomia Sailearen webgunean sartzeko ([www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/](http://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/)). Horien bidez sar daiteke hiru lurralde historikoen zerga-araudiaren bertsio integratua eskaintzen duen "Foru Zerga Kodea" aplikazioan. Kontzertu Ekonomikoa bultzatzeko eta haren zabalkundean jarduteko Ad Concordiam

4) 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 Economía del Gobierno Vasco, incluye en este número de Zergak: i) información sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al periodo enero-agosto de 2016 (7.996,1 millones de euros de recaudación registrada que suponen un incremento del 2,6% sobre la recaudación contabilizada en el mismo periodo de 2015) y ii) información sobre la previsión de recaudación de cierre de 2016 y la estimación de recaudación por tributos concertados para 2017, aprobadas por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas de 14 de octubre de 2016.

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 Economía 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 a las personas interesadas 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 tres territorios históricos de la CAPV ([www.araba.eus](http://www.araba.eus), [www.bizkaia.eus](http://www.bizkaia.eus), [www.gipuzkoa.eus](http://www.gipuzkoa.eus)) y en la página web del Departamento de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco ([www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/](http://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/departamento-hacienda-economia/)), desde la que se puede acceder a la aplicación "Código Fiscal Foral" que ofrece una versión integrada de la normativa tributaria de los

elkartek sustatutako webgunean sartzea aholkatzen dugu, [www.conciertoeconomico.org](http://www.conciertoeconomico.org), bai eta Ekonomi Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak argitaratutako Ituna buletin elektronikoan ere, honako helbide honetan: <http://www.ehu.es/ituna/index.es.html> eta Pedro Luis Uriartek sustatutako Kontzertu Ekonomikoaren inguruko dibulgaziozko webgunea: Egileak berak egindako "Kontzertu Ekonomikoa. Ikuspegi pertsonal bat" izeneko lana hartzen duen [www.elconciertoeconomico.com](http://www.elconciertoeconomico.com). Obra gomendagarria da Kontzertua ezagutu nahi dutenentzat. Eta oso ballagarria izango da obra ezagutzen duten baina bere alderdi jakin batzuetan sakondu nahi dutenentzat ere. Tonu irakurterraza eta soila du, eta barne hartzen duen material zabalak, irakurleari erakunde honen gaineko edozein zalantza argitzen lagunduko dio.

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](http://www.conciertoeconomico.org), al Boletín Electrónico Ituna editado por el Centro de Documentación del Concierto Económico y las Haciendas Forales accesible en la dirección <http://www.ehu.es/ituna/index.es.html> y a la página web promovida por Pedro Luis Uriarte, divulgativa del Concierto, que incorpora su obra "El Concierto Económico. Una visión personal" [www.elconciertoeconomico.com](http://www.elconciertoeconomico.com). Se trata de una obra especialmente recomendable para quienes quieran introducirse en el conocimiento del Concierto, pero también será útil para quienes ya lo conocen y quieren profundizar en aspectos concretos del mismo. Se caracteriza por su redacción en tono desenfadado y fácil de leer, y por el extenso y completo material que incorpora y que seguro podrá satisfacer cualquier inquietud del lector sobre esta Institución.



## ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE 5/2016 A 11/2016.

**NORMA FORAL 7/2016, de 18 de mayo, de modificación de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con el arrendamiento de vivienda. (BOTH A nº 63 de 6-6-2016 (ITPYAJD))**

La presente modificación tiene por objeto establecer una bonificación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto de los arrendamientos de vivienda, entendiéndose por tales los definidos en el artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.

### ARTÍCULO ÚNICO

Se añade un apartado 3 al artículo 70 de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con la siguiente redacción:

“3. Sin perjuicio de la aplicación, en los supuestos que proceda, de la exención prevista en el número 39 de la letra B) del apartado Uno del artículo 69 de esta Norma Foral, gozará de una bonificación del 95 por ciento en este Impuesto la constitución de arrendamiento de vivienda. A estos efectos, únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

Para la aplicación de esta bonificación será necesario que la renta anual correspondiente al arrendamiento de la vivienda, incluidos todos los conceptos que deba satisfacer el arrendatario, no sea superior a 10.800 euros. Este requisito no será exigido cuando el arrendatario sea titular de familia numerosa.

En el supuesto de arrendamientos de vivienda cuya renta, incluidos todos los conceptos que deba satisfacer el arrendatario, sea superior a 10.800 euros, la bonificación a que se refiere este apartado se efectuará hasta esta cantidad.”

**NORMA FORAL 2/2016, de 10 de febrero, de modificación de la Norma Foral 38/2013, de 13 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera de las Entidades Locales de Álava, de la Norma Foral 41/1989, de 19 de julio, reguladora de las Haciendas Locales, y de la Norma Foral 3/2004, de 9 de febrero, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Álava. (BOTH A Nº 64 de 6-6-2016 (PR))**

### CORRECCIÓN DE ERRORES

Se ha advertido un error en el apartado decimotercero, que modifica el artículo 62 de la Norma Foral, 3/2004, de 9 de febrero, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Álava.

Corrección de error en la Norma Foral 2/2016, de 10 de febrero, de modificación de la Norma Foral 38/2013, de 13 de diciembre, de Estabilidad

Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera de las Entidades Locales de Álava, de la Norma Foral 41/1989, de 19 de julio, reguladora de las Haciendas Locales, y de la Norma Foral 3/2004, de 9 de febrero, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Álava.

Donde dice:

4. Las cuentas a que se refiere el apartado 2.c), d) y e), en su caso, anterior serán, en todo caso, las que deban elaborarse de acuerdo con la normativa mercantil.

Debe decir:

4. las cuentas a que se refieren los párrafos c), d) y e), en su caso, del apartado 2 anterior, deberán elaborarse de acuerdo con la normativa mercantil.

**ORDEN FORAL 288/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 25 de mayo, de aprobación de los modelos 200 y 220 de autoliquidación del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015, y de las condiciones generales para su presentación telemática. (BOTH A nº 64 de 6-6-2016 (IS, IRNR))**

El artículo 126 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015 establece para los contribuyentes del mismo la obligación de presentar y suscribir la oportuna declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

La misma obligación establecen los artículos 21 y 38 de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El artículo 127 de la Norma Foral 37/2013 establece que, al tiempo de presentar su declaración, los sujetos pasivos deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla, en el lugar y en la forma fijados por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 100 de la Norma Foral 37/2013 establece que la entidad representante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo y a ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por otra parte, en el nuevo entorno estratégico y operativo de las Administraciones Públicas, mediante Decreto Foral 110/2008, de 23 de diciembre, se regula el marco de las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones por vía telemática, estableciéndose que las declaraciones que determine el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos deberán ser presentadas por esta vía.

Y, más concretamente, mediante la Orden Foral 39/2010, de 3 de febrero, se especifican las declaraciones tributarias para cuya presentación se ha considerado conveniente hacer obligatoria la utilización de la vía telemática a través de Internet, encontrándose entre las mismas las autoliquidaciones a realizar por el Impuesto sobre Sociedades.

En este contexto se hace preciso aprobar los correspondientes modelos para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava y fijar sus condiciones generales de presentación telemática.

Estos modelos serán aplicables a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015.



**DECRETO FORAL 50/2016, del Consejo de Diputados de 12 de julio, que autoriza el pago en metálico, en sustitución del empleo de efectos timbrados, del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. (BOTH A nº 82 de 20-7-2016 (ITPyAJD))**

El Decreto Foral 692/1991, de 1 de octubre, autorizó el pago en metálico, en sustitución del empleo de efectos timbrados, del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que grava los pagarés y los recibos sujetos al mismo, siempre que dicho pago sea realizado por mediación de Banco, Caja de Ahorros o Entidad de Crédito, tomadora de los recibos y de los pagarés.

El presente Decreto Foral deroga el citado en el párrafo anterior y amplía el ámbito de aplicación de la autorización para el pago en metálico del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a los cheques y otros documentos mercantiles sujetos al citado impuesto, cuando sean objeto de negociación a través de una entidad colaboradora.

**ORDEN FORAL 429/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 20 de julio, de aprobación del modelo 610 y el modelo 611 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como de los diseño físicos y lógicos de este último para su presentación mediante soporte directamente, legible por ordenador. (BOTH A nº 83 de 22-7-2016 (ITPyAJD))**

El artículo 61.3 de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que la Diputación Foral podrá autorizar el pago en metálico del impuesto, en sustitución del empleo de efectos timbrados, cuando las características del tráfico mercantil o su proceso de mecanización así lo aconsejen, adoptando las medidas oportunas para la perfecta identificación del documento y del ingreso correspondiente al mismo, sin que ello implique la pérdida de su eficacia ejecutiva.

El Decreto Foral 50/2016, de 12 de julio, autoriza el pago en metálico en sustitución del empleo

de efectos timbrados, del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, ampliando el ámbito de aplicación que establecía el Decreto Foral 692/1991 de 1 de octubre.

El citado Decreto Foral 50/2016 establece que por Orden Foral del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos se aprobarán los modelos correspondientes a la declaración-liquidación y a la declaración resumen anual a presentar por las entidades colaboradoras acogidas a la autorización del pago en metálico, en sustitución del empleo de efectos timbrados, del Impuesto sobre Actos Jurídicos documentados.

Procede, por tanto, aprobar estos nuevos modelos 610 y 611 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como los diseños físicos y lógicos de este último para su presentación mediante soporte directamente legible por ordenador, para adecuarlos al Decreto Foral 50/2016, de 12 de julio.

**DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2016, del Consejo de Diputados de 19 de julio, para la incorporación al ordenamiento tributario foral de diversos compromisos acordados en el seno de la OCDE y para el cumplimiento de diversas directivas de la Unión Europea. (BOTH A nº 87 de 3-8-2016 (V))**

El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene por objeto, por una parte, cumplir compromisos asumidos en el ámbito de la acción 5 de BEPS ( Base Erosion and Profit Shifting) relativa a las prácticas fiscales perniciosas.

En cumplimiento de los mismos se adapta la normativa al estándar definido de " Patent Box" de forma que se incorpora el criterio de establecer un nexo directo entre el ingreso que disfruta el beneficio fiscal y el gasto que contribuye a la obtención de dicho ingreso a la hora de calcular el beneficio fiscal.

Los compromisos adoptados establecen como fecha de entrada en vigor de la modificación de este régimen el 1 de julio de 2016, por lo que esta modificación tiene carácter urgente.

A la vez que se cambia este régimen se establece uno transitorio para las cesiones de este tipo de derechos realizadas antes del 1 de julio de 2016.

Además, para el cumplimiento de los acuerdos relativos a esta materia se eliminan las marcas del ámbito de aplicación de este régimen.

En cumplimiento de los compromisos de la acción 13 sobre precios de transferencia se modifican las obligaciones de documentación y de información de las entidades y operaciones vinculadas introduciendo como novedad la información país por país.

La información país por país es exigible para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 por lo que la modificación normativa tiene efectos a partir de esta fecha y es de carácter urgente de cara a cumplir los requisitos internacionales.

Por otra parte, en cumplimiento de la Directiva 2014/107/UE que establece la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad a partir de 2016, de forma compatible y coordinada con el estándar común de comunicación de información elaborado por la OCDE, se introduce una nueva Disposición adicional en la Norma Foral General Tributaria relativa a las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

Por último se modifica la Norma Foral General Tributaria para habilitar la cesión o comunicación de datos tributarios a terceros en los supuestos previstos en el Derecho de la Unión Europea y en los tratados y acuerdos internacionales que formen parte del ordenamiento jurídico. Esta modificación es asimismo de carácter urgente para dar cobertura a la cesión o comunicación de datos tributarios que suponen el resto de modificaciones normativas contempladas.

**DECRETO FORAL 55/2016, del Consejo de Diputados de 27 de julio, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. (BOTH A nº 88 de 8-8-2016 (IRNR))**

Mediante Decreto Foral se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Tras su entrada en vigor se han producido cambios normativos que hacen necesario modificar determinadas previsiones y referencias legales.

**ORDEN FORAL 448/ 2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 1 de agosto, de aprobación del modelo 216 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Autoliquidación. (BOTH A nº 89 de 10-8-2016 (IRNR))**

Las modificaciones normativas que han tenido lugar desde la aprobación del modelo vigente, así como la aprobación de la Norma Foral 21/2014, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Decreto Foral 3/2016 que aprueba el Reglamento que la desarrolla, conllevan la actualización del presente modelo.

**ORDEN FORAL 451/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 1 de agosto, de aprobación del modelo 213 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes. Autoliquidación. (BOTH A nº 89 de 10-8-2016 (IRNR))**

Las modificaciones normativas que han tenido lugar desde la aprobación del modelo vigente, así como la aprobación de la Norma Foral 21/2014, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Decreto Foral 3/2016 que aprueba el Reglamento que la desarrolla, conllevan la actualización del presente modelo.

**ORDEN FORAL 449/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 1 de agosto, de aprobación del modelo 211 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Retención en la adquisición de inmuebles a no Residentes sin establecimiento permanente. Autoliquidación. (BOTH A nº 89 de 10-8-2016 (IRNR))**

Las modificaciones normativas que han tenido lugar desde la aprobación del modelo vigente, así como la aprobación de la Norma Foral



21/2014, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Decreto Foral 3/2016 que aprueba el Reglamento que la desarrolla, conllevan la actualización del presente modelo.

**ORDEN FORAL 450/2016, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 1 de agosto, de aprobación del modelo 210 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración ordinaria. Autoliquidación. (BOTH A nº 89 de 10-8-2016 (IRNR))**

Las modificaciones normativas que han tenido lugar desde la aprobación del modelo vigente, así como la aprobación de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Decreto Foral 3/2016, 12 de enero, que aprueba el Reglamento que la desarrolla, conllevan la actualización del presente modelo.

**DECRETO FORAL 65/2016, del Consejo de Diputados de 4 de octubre, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOTH A nº 114 de 14-10-2016 (IRPF))**

Tras la modificación introducida por el Estado por medio de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Impuesto sobre Sociedades, todas las sociedades civiles que tengan objeto mercantil estarán obligadas, a partir del ejercicio 2016, a tributar en el Impuesto de Sociedades y a realizar ingresos a cuenta de dicho Impuesto.

A diferencia de la ley estatal, la normativa foral alavesa vigente no obliga a las sociedades civiles, independientemente de su objeto mercantil o no, a tributar y a realizar pagos fraccionados en el IS, sino que obliga a que los socios de las mismas tributen en el IS, IRPF o IRNR en función del tipo de persona de la que se trate. Cuando se trate de personas físicas, éstas deberán tributar y realizar pagos fraccionados a cuenta en el IRPF en función de su porcentaje de participación en dichas sociedades, por los rendimientos obtenidos por la actividad económica que realicen las mismas.

Esta diferencia de trato puede provocar que los socios, que sean personas físicas con domicilio

fiscal en Álava, de una sociedad civil con objeto mercantil y con domicilio fiscal en territorio común, se vean obligados a realizar pagos fraccionados a cuenta en el IRPF en función de su porcentaje de participación en la misma, produciéndose de esta forma un doble pago a cuenta.

Consecuencia de ello, el presente Decreto Foral tiene por objeto realizar las modificaciones necesarias para evitar dicho desajuste e impedir que se produzca un doble ingreso a cuenta por los mismos rendimientos.

**ACTUALIDAD BIZKAIA**

PUBLICACIONES DESDE 5/2016 A 11/2016.

**NORMA FORAL 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria (BOB nº 144 de 29-06-2016)**

La presente Norma Foral contiene modificaciones tributarias en el ámbito de cinco impuestos del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Además, introduce ciertos ajustes en el régimen fiscal de cooperativas, en el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y en el régimen fiscal de las participaciones preferentes. Asimismo, la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y la Norma Foral de Adaptación del sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco también resultan modificadas en su articulado. Para ello, la Norma Foral se estructura en 10 artículos que acogen las modificaciones de las figuras impositivas, regímenes y normas citadas.

En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hay que destacar las medidas que a continuación se detallan.

En el ámbito de las exenciones, se introducen diversas modificaciones. En cuanto a las prestaciones familiares se declaran exentas las prestaciones reguladas en el Texto Refundido de la Ley general de la Seguridad Social vinculadas al cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave. Asimismo, se incluyen dos nuevos supuestos de exención para las becas concedidas por fundaciones bancarias para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, y para las concedidas por las mismas fundaciones para la investigación en el

ámbito del Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación o con fines de investigación a funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones Públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

En referencia a la prestación única por desempleo, se exime de la obligación de mantenimiento durante cinco años de la acción o participación o de la actividad económica, cuando el citado plazo no se cumpla como consecuencia de la liquidación de la empresa o actividad económica con motivo de un procedimiento concursal. Además, se incorporan a esta exención las ayudas económicas para su reubicación definitiva reconocidas a las personas socias trabajadoras y de trabajo de cooperativas declaradas disueltas.

En línea con el mercado y con la pretensión de mantener un tratamiento fiscal homogéneo en el ahorro, canalizado a través de determinados productos de seguro, se establece un tratamiento fiscal incentivador para un nuevo instrumento dirigido a pequeños inversores denominado Plan de Ahorro a Largo Plazo y se declaran exentas las rentas generadas por la cuenta de depósito o el seguro de vida a través del cual se instrumente dicho ahorro, siempre que se aporten cantidades inferiores a 5.000 euros anuales durante un plazo al menos de 5 años.

Asimismo, se establece la exención de las rentas obtenidas por la persona deudora en procedimientos concursales, siempre que las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas.

Por lo que a los rendimientos de actividades económicas se refiere, las características específicas del sector primario del Territorio Histórico de Bizkaia y la necesidad de impulsar el mismo hicieron preciso desarrollar un tratamiento particular para la determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de pesca de bajura en estimación directa simplificada, que se completa ahora con la exclusión del cómputo del límite de 600.000 euros de vo-

lumen de operaciones para poder acogerse a dicha estimación directa simplificada.

En cuanto a los rendimientos de capital inmobiliario, la exposición de motivos de la Norma Foral 13/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecía la equiparación del tratamiento del subarrendamiento de vivienda al arrendamiento de viviendas, consideradas como tal conforme a lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, limitando el gasto deducible al 20 por 100 de los rendimientos procedentes del subarrendamiento y evitando así la generación, en ocasiones ficticia, de rendimiento negativo o cero. La realidad económica ha puesto de manifiesto en algunos supuestos que esta limitación no se ajusta al verdadero gasto que ha de afrontar el subarrendador por lo que se realizan ajustes en los gastos deducibles.

Se ha revisado el tratamiento fiscal de las reducciones de capital social con devolución de aportaciones y del reparto de la prima de emisión de acciones, con la finalidad de que la parte de las mismas que corresponda a reservas generadas por la entidad durante el tiempo de tenencia de la participación tribute de forma análoga a si se hubieran repartido directamente tales reservas.

De igual manera, en la regulación de los rendimientos del capital mobiliario, se establece que no se computará el rendimiento neto negativo que se pueda generar como consecuencia de la donación de activos representativos de la cesión a terceros de capitales propios, de forma paralela a lo ya previsto en las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas por actos inter-vivos o de liberalidades.

En el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales se introducen determinados ajustes técnicos y de referencias terminológicas y como modificación sustantiva y al objeto de fomentar el ahorro previsional, se incentiva fiscalmente la constitución de rentas vitalicias aseguradas por personas mayores de 65 años, no computándose la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de cualquier elemento patrimonial, siem-

pre que el importe obtenido en la transmisión se destine a constituir una renta de tal naturaleza.

En referencia a la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional se refuerzan los requisitos para su aplicación de manera coordinada con lo que se dispone a efectos de tributación de las personas jurídicas, siguiendo los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. En cuanto a la imputación temporal, se precisa el criterio en relación a la ganancia patrimonial derivada de la obtención de cualquier subvención pública y de las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados y se establece su régimen transitorio.

En el ámbito de la previsión social, además de alguna corrección de carácter puramente técnico, se recoge expresamente la posibilidad de reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas o imputadas a sistemas de previsión social del contribuyente que no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general por insuficiencia de la misma.

En consonancia con las modificaciones introducidas en la legislación fiscal aplicable a los planes individuales de ahorro sistemático en territorio común, se reduce de diez a cinco años el plazo mínimo exigido entre la primera prima y el momento de la constitución de la renta vitalicia. Ello exige incluir modificaciones en las dos disposiciones adicionales que regulan tales productos de previsión así como incluir una nueva disposición transitoria.

En consonancia con las decisiones adoptadas en la materia por el resto de administraciones tributarias de nuestro entorno, y en aras a coordinar su tratamiento tributario, se elimina la posibilidad de aplicar la compensación fiscal en contratos individuales de vida o invalidez contratados con anterioridad al 1 de enero de 2007.

En lo concerniente a obligaciones de practicar retención y al cumplimiento de obligaciones formales, se adecua la regulación a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de

11 de diciembre de 2014, en el asunto C-678/11, que ha declarado contraria a la normativa europea la obligación de designar un representante en España a efectos fiscales por los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, y de las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro que operen en España en régimen de libre prestación de servicios y se establecen nuevas obligaciones de información para los nuevos productos previsionales que se crean.

Finalmente y en lo que se refiere a las sociedades civiles, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, considera como contribuyentes de este impuesto a las sociedades civiles con objeto mercantil a partir de 1 de enero de 2016. Correlativamente, se adecua la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, indicándose, que a partir de dicha fecha, no será de aplicación el régimen de atribución de rentas a los socios de dichas sociedades civiles, alineándose la regulación de ambos tributos. Teniendo en cuenta que, a pesar de que la normativa de Bizkaia no modifica el tratamiento tributario de las sociedades civiles con objeto mercantil y que, por tanto, sus rentas siguen sometidas al régimen de atribución de rentas, no se puede obviar que algunos de los contribuyentes vizcaínos, personas físicas o jurídicas, pueden ser socios de sociedades civiles sometidas a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, la presente Norma Foral determina cual va a ser su régimen de tributación tanto a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades, eximiéndoles de la aplicación del régimen de atribución de rentas, al tiempo que se establece para los mismos un tratamiento tributario específico de imputación de la renta positiva obtenida por la sociedad civil, en el que se contemplan expresamente mecanismos tendentes a eliminar la doble imposición a que, en su caso, pudieran verse sometidos.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, cabe destacar el refuerzo de medidas que favorezcan una efectiva lucha contra el fraude fiscal, no solo a nivel interno sino en el ámbito de la fiscalidad internacional. Precisamente en este ámbito, los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y materializados en el denominado Plan de acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, constituyen una herramienta fundamental de análisis para la detección y represión del fraude fiscal internacional. En este marco, la presente Norma Foral introduce medidas encaminadas a este objetivo, como las modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional, tanto para personas físicas como jurídicas, o en relación a las operaciones vinculadas.

El régimen de las operaciones vinculadas fue objeto de una profunda modificación con ocasión de la aprobación de la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y otras normas de carácter tributario, y que tuvo como elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas exigibles a dichas operaciones. Por otra parte, el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, a cuyo análisis dedican específicamente esfuerzos tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación de los preceptos dedicados a esta materia en la Norma Foral de Impuesto sobre Sociedades debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE.

Es en este ámbito de las obligaciones de documentación, en el que esta Norma Foral se hace eco de las conclusiones que se vienen adoptando en el ámbito de la OCDE, y en concreto de las alcanzadas en la acción 13 BEPS relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. Precisamente, en base

a ello, se introduce como novedad la información país por país, como instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios. Esta información será exigible a partir de 2016, en los términos y condiciones que se han fijado en la OCDE.

También es novedosa la restricción del perímetro de vinculación, respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25 por ciento de participación.

Por otra parte, en relación con la propia metodología de valoración de las operaciones, como complemento a los diferentes métodos contenidos en la normativa del Impuesto para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, se admiten, adicionalmente y con carácter subsidiario, otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia.

En otro orden de cosas, la Ley 22/2015, de 20 de junio, de Auditoría de Cuentas, modificó, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, el tratamiento de los activos intangibles y del fondo de comercio explícito en el sentido de que los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, van a ser amortizables volviendo a la regulación anterior a la reforma contable de 2008. Asimismo, los inmovilizados intangibles reconocidos contablemente pasan a tener una única categoría, la de ser de vida útil definida. Por ello, esta Norma Foral adecua el tratamiento fiscal de estos activos a la reforma operada por dicha Ley, manteniendo el tratamiento fiscal foral diferencial respecto a la normativa vigente en el Impuesto sobre Sociedades de territorio común, tanto para el fondo de comercio financiero como para el fondo de comercio explícito.

Otra de las novedades en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades trae causa en la obtención por parte de ciertos inversores de injustificables renta-

bilidades financiero-fiscales. A fin de evitar el abuso en la aplicación de ciertas estructuras fiscales, instrumentalizadas a través de Agrupaciones de Interés Económico, se establece un límite a la imputación de bases imponibles negativas y de deducciones de la cuota en los casos en los que las aportaciones de los socios de las Agrupaciones de Interés Económico deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales, conforme a los criterios contables. Esta nueva regla de limitación de imputación de bases negativas y de deducciones se extiende también a los socios de las Agrupaciones de Interés Económico que no estén sometidas a la normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia, equiparando de esta manera el tratamiento de todos los contribuyentes sometidos a la normativa de este territorio histórico. Como complemento a lo anterior, se establecen reglas para imputar esa renta financiero-fiscal a los socios.

En el mencionado anteriormente marco de los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y materializados en el denominado Plan de acción «BEPS», se encuadra, asimismo, la modificación del régimen internacionalmente conocido como patent box, consistente en la reducción de las rentas derivadas de la explotación de la propiedad intelectual o industrial con el fin de adecuarlo a la Acción 5 centrada en combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. En este sentido, se adapta la regulación contenida en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades a los acuerdos adoptados en el seno del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales de la OCDE y en el Grupo Código de Conducta del ECOFIN, de manera que se incorpora al mismo el criterio de actividad sustancial denominado “modified nexus approach”, estableciendo un nexo directo entre el ingreso que disfruta el beneficio fiscal y el gasto que contribuye a la obtención de dicho ingreso como fórmula de cálculo del incentivo fiscal. Asimismo, se establece un régimen transitorio para las cesiones de este tipo de activos realizadas con anterioridad a 1 de julio de 2016 en los términos acordados en los mencionados foros internacionales.



También son objeto de modificaciones de carácter menor o de ajustes técnicos otros tratamientos tributarios del Impuesto sobre Sociedades, entre los que destacan la eliminación de la doble imposición o la aplicación del forfait del 20 por 100 para las microempresas en relación con algunos regímenes fiscales especiales.

En materia del régimen fiscal de cooperativas, se resuelve la problemática generada en el cálculo de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades por la concurrencia de la deducción del 50 por 100 de la cuota líquida aplicable por las cooperativas especialmente protegidas prevista en la Norma Foral que regula tal régimen fiscal, y de las deducciones con y sin límite previstas en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, de manera que se ordena su aplicación y cálculo.

Asimismo, tanto en el régimen fiscal de cooperativas como en el de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se completa la regulación de los incentivos fiscales para adecuarlos al régimen de opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación establecido en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la nueva Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, ha establecido como único beneficio fiscal para las sociedades calificadas como laborales según la ley mencionada, una bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios y socias trabajadoras de la sociedad laboral.

Los beneficios fiscales de las sociedades laborales en Bizkaia se encuentran regulados en la Norma Foral 6/1997, por la que se reconocen determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los mismos términos que los regulados en la ya derogada Ley 4/1997, de 24

de marzo, de Sociedades Laborales. Razones de coherencia con la normativa de nuestro entorno conllevan la introducción de este incentivo en la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la derogación de la Norma Foral 6/1997 mencionada.

En cuanto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en consonancia con las medidas ya introducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que declara exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria, se establece una exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para las personas físicas que transmitan su vivienda habitual en los supuestos mencionados.

Además, se actualiza el régimen fiscal de las participaciones preferentes regulado por la Norma Foral 2/2004, como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito. En este sentido, se amplía el espectro de emisores que pueden aplicar el régimen fiscal e incorpora importantes precisiones técnicas, entre las que cabe destacar la definición de los mercados en los que deben cotizar los valores para que les resulte de aplicación el régimen fiscal. La ampliación del ámbito subjetivo de los emisores permitirá la aplicación de este régimen fiscal a los instrumentos de deuda emitidos por cualquier sociedad residente en España o por las entidades públicas empresariales españolas.

Finalmente, en el artículo 9 de esta Norma Foral se modifica la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. En su apartado Uno se establece una nueva excepción a la prohibición de cesión de los datos con trascendencia tributaria para los supuestos previstos en el Derecho de la Unión Europea y en los tratados y acuerdos internacionales que formen parte del ordenamiento jurídico. En su apartado Dos se dis-

pone la modificación de su disposición adicional vigesimocuarta, con la finalidad de modificar los criterios que se pueden tener en cuenta para considerar que un determinado país o jurisdicción tenga la consideración de paraíso fiscal, incluyendo tanto la existencia de un intercambio de información efectivo como los resultados de las evaluaciones inter pares realizados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información. La lista de paraísos se regulará reglamentariamente y se prevé de manera expresa la posibilidad de su actualización. Y en su apartado Tres se introduce una nueva disposición adicional trigésima primera, en cumplimiento de la obligación de adoptar medidas para exigir que las instituciones financieras apliquen de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad y las derivadas del Estándar común de comunicación de información elaborado por la OCDE aplicable en España como consecuencia de la firma del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras.

**NORMA FORAL 6/2016, de 19 de octubre, por la que se modifica el tratamiento fiscal de determinadas entidades en aplicación del Derecho de la Unión Europea (BOB nº 201 de 21-10-2016)**

El apartado 2 del artículo 12 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que estarán parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, entre otras, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Las especialidades tributarias que resultan de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades a las mencionadas entidades parcialmente exentas se encuentran reguladas, fundamentalmen-

te, en el artículo 38 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que establece las reglas para determinar qué parte de sus rentas tienen la consideración de exentas en ese Impuesto, y en la letra a) del apartado 3 del artículo 56 de la misma Norma Foral, que dispone que el tipo de gravamen aplicable a las mencionadas entidades es el 21 por 100, en lugar del tipo de gravamen general establecido en el apartado 1 del mismo precepto, fijado en el 28 por 100 (o en el 24 por 100 si nos encontramos ante entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 13 de la Norma Foral para tener la consideración de microempresas o de pequeñas empresas).

Entre las entidades que pueden disfrutar de ese tratamiento fiscal se encuentran los clubes de fútbol, en tanto que tienen la forma jurídica de asociaciones, y por lo tanto, su régimen jurídico sustantivo se basa en su carencia de ánimo de lucro y en la imposibilidad de que los socios de los citados clubes puedan tener acceso al cobro de dividendos o a la percepción de cantidades por la transmisión de su condición de socio, así como están sometidos a un específico y reforzado régimen de control económico-financiero y de responsabilidad patrimonial como consecuencia de lo establecido en la legislación deportiva.

La Comisión Europea ha adoptado la Decisión C (2016) 4046 final, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol, algunos de los cuales están sometidos a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades.

Según lo establecido en la mencionada Decisión, la Comisión Europea considera que el tratamiento fiscal de que gozan los clubes de fútbol profesionales que militan en la primera división de la Liga de Fútbol Profesional al tener la consideración de entidades parcialmente exentas, por comparación con el tratamiento que corresponde a las Sociedades Anónimas Deportivas, que están sometidas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, tiene la consideración

de ayuda de funcionamiento mediante un tipo impositivo preferente aplicable a esos clubes, que no puede justificarse con arreglo a la letra c) del apartado 3 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ni a ninguna de las normas de aplicación de dicho artículo, por lo que la Comisión Europea declara la incompatibilidad de esta medida de ayuda con el mercado interior.

Con independencia de que se compartan o no los razonamientos de la Comisión Europea y de la utilización de los mecanismos establecidos en el Derecho de la Unión respecto a la mencionada Decisión, es lo cierto es que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea exige a las autoridades competentes de los Estados miembros la ejecución inmediata y efectiva de las Decisiones de la Comisión Europea en el ámbito del control de las ayudas estatales.

Por lo tanto, la seguridad jurídica y la certeza en la que debe desenvolverse el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, así como el conjunto de valores y principios que se encuentran en juego en este asunto, aconseja la modificación del régimen de tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los contribuyentes sometidos a la normativa foral que se encuentran afectados, en principio, por la Decisión C (2016) 4046 final, de 4 de julio de 2016 citada, eliminando la posibilidad de que apliquen las reglas establecidas para las entidades parcialmente exentas y sometiéndolos al régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

De esta manera, las instituciones competentes del Territorio Histórico de Bizkaia, fieles a su tradición en este ámbito, ejercitan sus competencias normativas para derogar cualquier medida que pueda tener la consideración de ayuda estatal, restaurando en este sentido a la mayor brevedad posible el principio de plena competencia, y dando plena efectividad a las previsiones establecidas en los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Teniendo presente la importancia de las normas del Tratado de Funcionamiento de la Unión Eu-

ropea en materia de ayudas estatales y la obligación establecida en el principio quinto del apartado Uno del artículo 2 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, es imprescindible que se acometa la modificación del tratamiento tributario de los contribuyentes afectados por la Decisión de la Comisión Europea de 4 de julio de 2016.

**DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 105/2016, de 7 de junio, por el que se establece la competencia para la aprobación de las Ponencias de valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos y rústicos de los términos municipales del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 109 de 08-06-2016)**

El artículo 27 de la Norma Foral 3/2016, de 18 de mayo, del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia, establece el procedimiento de fijación y revisión de valores catastrales cuya competencia corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 23 de la citada Norma Foral.

El presente Decreto Foral tiene por objeto atribuir la competencia a la Dirección General de Catastro y Servicios para la adopción de los acuerdos de aprobación de las Ponencias de Valores, una vez elaborada la propuesta de las mismas y entregadas a los Ayuntamientos para la emisión del correspondiente informe.

De esta manera, se establecen las mayores garantías para los titulares de los bienes inmuebles, posibilitando la presentación de reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Foral del Territorio Histórico de Bizkaia contra las Resoluciones de aprobación de las ponencias de valores de cada término municipal.

**DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 118/2016, de 28 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB nº 128 de 06-07-2016)**



La reciente aprobación de la Norma Foral 3/2016, de 18 de mayo, del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia, ha supuesto una especial innovación con respecto a la regulación de este registro administrativo existente hasta este momento, por constituir la primera regulación exclusiva y específica del mismo. Hasta entonces, la especial conexión con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a través de la base imponible de dicho impuesto para lo cual es imprescindible la aplicación del valor catastral de los bienes inmuebles, ha determinado que su régimen estuviera configurado en una norma de carácter fiscal, la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

La tramitación de un procedimiento de aprobación de nuevas ponencias de valores catastrales, inicialmente para los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica, por parte de la Diputación Foral de Bizkaia, en ejercicio de su competencia exclusiva y en colaboración con los ayuntamientos del Territorio Histórico de Bizkaia, completa esta innovadora iniciativa de renovación y reordenación del Catastro Inmobiliario Foral.

La Norma Foral 3/2016, de 18 de mayo, recoge de una manera continuista, la parte más esencial de la normativa anterior, a pesar de que se ha hecho un esfuerzo por sistematizarla y completarla pero, además, incorpora novedades destacables de tipo conceptual, definiendo el Catastro Inmobiliario, el elemento catastral o los bienes de características especiales. O de tipo organizativo en cuanto a la gestión del mismo, como la regulación de los procedimientos de declaración, comunicación, regularización de alteraciones catastrales, de subsanación de discrepancias y de rectificación, así como el de actualización catastral. Respecto a los valores catastrales, se fijan los criterios y el procedimiento para su determinación, mediante la aprobación y aplicación de la correspondiente ponencia de valores.

Son numerosas las remisiones que hace la citada Norma Foral al desarrollo reglamentario para completar algunos de sus preceptos, lo que ha-

cía imprescindible una norma que cumpliera dicho cometido, como por ejemplo para la fijación de los términos en que deben suscribirse los convenios de colaboración con los Ayuntamientos para la elaboración y gestión de la cartografía catastral, para la definición de la referencia catastral que identifica a cada elemento catastral, para fijar los plazos en que deben comunicarse las alteraciones catastrales, la determinación del margen de tolerancia técnica que determina la inadmisión a trámite de las solicitudes de subsanación de discrepancias así como para terminar de completar la regulación de los procedimientos que se recogen, entre otras.

El presente Reglamento ha sido dictado en el ejercicio de la facultad de desarrollo recogida en la habilitación normativa contenida en la disposición final primera de la Norma Foral del Catastro Inmobiliario Foral del Territorio Histórico de Bizkaia y consta de 23 artículos distribuidos en un Título Preliminar y dos Títulos más.

El Título preliminar define el Catastro Inmobiliario Foral y el Título I la referencia catastral como identificadora de los elementos catastrales, así como las normas de asignación de la misma.

El Título I recoge cuestiones técnicas tales como la definición de la referencia catastral como identificadora de los elementos catastrales y sus normas de asignación, el identificador de bienes inmuebles y las condiciones para la consideración como bien inmueble independiente de trasteros y plazas de estacionamiento en pro indiviso.

El Título II, dividido en 4 capítulos en los que se comprende todo lo relativo a la gestión catastral incluyendo el diseño del procedimiento de declaración de alteraciones catastrales; el procedimiento de comunicación de alteraciones catastrales, comprendiendo tanto la obligación de comunicación concerniente a Ayuntamientos como la de Notarios, Notarias y Registradores y Registradoras de la Propiedad; los procedimientos de subsanación de discrepancias y rectificación, en el marco de los cuales se define el margen de tolerancia técnica y se fija una fórmula para su cálculo; el procedimiento de elabora-

ción y aprobación de las ponencias de valores y el procedimiento de asignación y determinación individualizada de valores catastrales, procedimiento de subsanación de discrepancias y rectificación.

El Capítulo IV está dedicado a la valoración y al procedimiento de elaboración y aprobación de las ponencias de valores. Introduce un órgano colegiado, el Órgano de Participación, a través del cual se instrumenta la participación de los municipios afectados en este procedimiento.

La Dirección General de la que dependa el Catastro Inmobiliario Foral es el órgano que ostenta la competencia para la aprobación de las mismas.

Por último también se contempla el procedimiento de asignación y determinación individualizada de valores catastrales y la notificación. Dentro de esta última, se diferencia entre aquéllas y aquéllos titulares obligados a recibirla de manera electrónica y aquéllos para los que este medio constituye un derecho.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 129/2016, de 26 de julio, por el que se introducen modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (BOB nº 147 de 03-08-2016)

El presente Decreto Foral introduce determinadas modificaciones en dos Reglamentos tributarios, que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

La reciente Norma Foral por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, ha introducido modificaciones en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que conllevan la modificación del Reglamento de dicho Impuesto desarrollando, por una parte, las medidas aprobadas por la citada norma y cuya aplicación práctica queda condicionada al establecimiento de nuevos requisitos reglamentarios, y por otra, adaptando

el Reglamento del Impuesto a las modificaciones legalmente establecidas.

En relación con el desarrollo reglamentario de las medidas aprobadas por la norma, se establecen los requisitos adicionales que deben cumplirse para la aplicación de la exención en las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, cuando el importe de la transmisión se destine a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, así como las consecuencias en caso de reinversión parcial, o por superar el límite de 240.000 euros o incumplimiento de las condiciones establecidas.

Asimismo, y en referencia a los Planes de Ahorro a Largo Plazo regulados en el número 32 del artículo 9 y en la Disposición Adicional Trigésima tercera de la Norma Foral del Impuesto se establecen los obligados a retener, la base de retención o pago a cuenta y su importe y se desarrollan las condiciones para la movilización íntegra de los derechos económicos de estos Planes de Ahorro, sin que ello implique la disposición de los recursos.

Igualmente, se regula el contenido de las nuevas declaraciones informativas exigibles a las entidades aseguradoras o de crédito que comercialicen las rentas vitalicias en las que, a efectos de la exención anteriormente mencionada, se reinvierta el importe obtenido en la transmisión de cualquier elemento patrimonial por una persona mayor de 65 años, entidades aseguradoras que comercialicen Planes de Ahorro a Largo Plazo y las entidades que lleven a cabo operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores.

En relación a la adaptación de las medidas legalmente establecidas, destacamos las que a continuación se detallan.

En el ámbito de las exenciones, se adapta el porcentaje de participación en una entidad

vinculada al nuevo perímetro de vinculación contenido en la Norma Foral del impuesto sobre Sociedades en relación con la recontratación de trabajadores que hayan sido previamente despedidos.

Por lo que se refiere a actividades económicas, se menciona la no aplicación en la determinación del rendimiento neto, del límite de 600.000 euros de volumen de operaciones para poder acogerse a la estimación directa simplificada, en las actividades económicas integradas en el sector primario, concretamente a las actividades agrícolas y ganaderas susceptibles de aplicar lo previsto en el artículo 33 del Reglamento del Impuesto, a las forestales y a las de pesca de bajura.

Y en relación con los rendimientos del capital mobiliario, se establece que no se computará el rendimiento neto negativo que se pueda generar como consecuencia de la donación de activos representativos de la cesión a terceros de capitales propios, de forma paralela a lo ya previsto en las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas por actos inter-vivos o de liberalidades.

En cuanto al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes se modifican determinadas previsiones o referencias legales, siendo correcciones de carácter terminológico o técnicas.

**DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 151/2016, de 11 de octubre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de suministro de información acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua. (BOB nº 199 de 19-10-2016)**

El intercambio internacional de información en materia financiera es un valioso instrumento para verificar, por parte de las Administraciones tributarias, el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Así se viene reconociendo en los últimos años a escala internacional, tanto por las distintas Administraciones

comprometidas en la lucha contra el fraude fiscal, como en el ámbito de la Unión Europea y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Tomando como punto de partida el modelo de acuerdo intergubernamental para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (FATCA), negociado con los Estados Unidos conjuntamente por Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido en 2013, estos cinco países mostraron su intención de extender el intercambio automático de información al mayor número posible de países o jurisdicciones mediante el anuncio de un proyecto piloto común de intercambio de información fiscal de carácter multilateral, automático y estandarizado. A raíz de esta iniciativa, la OCDE recibió del denominado «G-20» el mandato de basarse en el citado modelo de acuerdo intergubernamental para elaborar una norma única internacional para el intercambio automático de información fiscal sobre cuentas financieras.

Como resultado de ello, a principios de 2014, la OCDE publicó el Modelo de Acuerdo para la Autoridad Competente y un Estándar común de comunicación de información, y en julio de 2014, el Consejo de la OCDE publicó los Comentarios al citado Modelo de Acuerdo y al Estándar común de comunicación de información. Sobre estas bases, el 29 de octubre de 2014 un total de 51 países y jurisdicciones firmaron en Berlín el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988.

En el ámbito de la Unión Europea, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, ya contemplaba la obligatoriedad del intercambio automático de información entre los Estados miembros, si bien

sobre categorías de renta y de patrimonio de carácter no financiero y sobre la base de que la información estuviera disponible. Con objeto de ampliar a las cuentas financieras el ámbito del intercambio automático de información entre los Estados miembros, de forma compatible y coordinada con el Estándar común de comunicación de información elaborado por la OCDE, se ha aprobado recientemente la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

Además de los Acuerdos Internacionales y de la Directiva anteriormente citados, este Decreto Foral encuentra su fundamento, en el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, en el apartado 2 del Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, relativos a las obligaciones tributarias en el ámbito de la asistencia mutua, y más específicamente en la Disposición Adicional Trigésimo Primera de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, introducida por el apartado Tres del artículo 8 de la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria, que establece la obligación de las instituciones financieras de identificar la residencia de los titulares de determinadas cuentas financieras y de suministrar información a la Administración tributaria respecto de tales cuentas, así como la obligación de los titulares de las cuentas de identificar su residencia fiscal ante las instituciones financieras. En esta disposición se establece asimismo que, con carácter previo al referido suministro, las instituciones financieras están obligadas a comunicar a las personas físicas titulares de las cuentas financieras que la información sobre ellas a que se refiere este Decreto Foral será comunicada a la Administración tributaria y transferida al Estado miembro que corresponda con arreglo a la Directiva 2011/16/UE, antes del 31 de enero del año natural siguiente al primer año en que la cuenta sea una cuenta sujeta a comunicación de información.

Este Decreto Foral incorpora al ordenamiento interno las normas de comunicación de información a la Administración tributaria sobre cuentas financieras y los procedimientos de diligencia debida que deben aplicar las instituciones financieras en la obtención de dicha información, para que, a su vez, la Administración tributaria pueda intercambiar la información recibida, de forma automática, con la Administración correspondiente del país o jurisdicción de residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de la cuenta financiera, todo ello en el marco de la Directiva 2011/16/UE del Consejo modificada por la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, y del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras.

Asimismo, habida cuenta que la Directiva 2014/107/UE establece un ámbito de aplicación en general más amplio que el establecido por la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, y dispone la prevalencia de la primera sobre la segunda, resulta necesario suprimir los preceptos reglamentarios que trasponen al ordenamiento interno la Directiva 2003/48/CE del Consejo, a fin de evitar la duplicación de las obligaciones sobre comunicación de información, así como para adaptar el intercambio automático de información sobre cuentas financieras a la mencionada norma única internacional.

Este Decreto Foral se estructura en cinco artículos, tres Disposiciones Adicionales y tres Disposiciones Finales, siendo de aplicación las normas y procedimientos de diligencia debida previstas en el Anexo del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de suministro de información acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.

El artículo 1 establece el objeto del Decreto Foral.

El artículo 2 define el ámbito subjetivo de la obligación de identificación de la residencia e información, sujetándose a dicha obligación las instituciones financieras previstas en el Anexo del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre. Dicho Anexo contiene las normas y procedimientos de diligencia debida que deberán aplicar las instituciones financieras respecto de las cuentas financieras abiertas en ellas para identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad entre cuentas preexistentes y cuentas nuevas. A su vez, según su titular, se distingue entre cuentas de personas físicas y cuentas de entidades.

En el artículo 3 se regula la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de cuentas financieras. Esta obligación de identificación es la pieza clave sobre la que se sustenta el sistema de intercambio de información, por cuanto el país o jurisdicción de residencia fiscal determina si la cuenta está sujeta o no a la obligación de informar. Por tanto, dado que la identificación de la residencia fiscal es un paso previo y necesario para la comunicación de información, y ha de realizarse respecto de la totalidad de las cuentas financieras de la institución financiera, resulta necesaria su regulación como obligación independiente.

La obligación de información se recoge en el artículo 4. A diferencia de la obligación de identificar la residencia fiscal, esta obligación de información se limita a la personas que ostentando la titularidad o el control de cuentas financieras, sean residentes fiscales en alguno de los países o jurisdicciones con los que existe obligación de intercambiar información en el ámbito de la asistencia mutua. Con la finalidad de dotar de seguridad jurídica a las instituciones financieras, se prevé expresamente que la Orden Foral que apruebe la declaración informativa correspondiente, incluya una lista de los citados países o jurisdicciones.

Por último, por lo que respecta al articulado, en el artículo 5 se detalla el contenido de la información a suministrar.

Este decreto foral resultará aplicable desde el 1 de enero de 2016. En consecuencia, las instituciones financieras deberán suministrar por primera vez a la Administración tributaria la información relativa al año 2016. Este primer suministro de información tendrá lugar en el año 2017.

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1148/2016, de 3 de junio, por la que se aprueba el coeficiente modulador de referencia con el mercado «Coeficiente Rm» aplicable en las valoraciones catastrales de bienes inmuebles de naturaleza urbana. (BOB nº 109 de 08-06-2016)**

Mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 163/2013, de 3 de diciembre, fueron aprobadas las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

En las referidas Normas Técnicas, se incluye, entre otras, la Norma 9 para los bienes de naturaleza urbana referida a los «Coeficientes moduladores de referencia con el mercado». En estas Normas se recogen una serie de coeficientes que corrigen tanto el valor del suelo como el valor de la construcción y entre ellos el denominado «Coeficiente Rm» con la siguiente redacción:

“Norma 9. Coeficientes moduladores de referencia con el mercado:

1. En la Norma 1 de las presentes Normas Técnicas, se establece que para el cálculo de la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, se tomará como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de éste. Dicho cálculo se realizará de acuerdo con lo preceptuado en las presentes Normas Técnicas.

El coeficiente modulador de referencia con el mercado para el cálculo del valor catastral, coeficiente Rm, se aplicará con carácter general al valor individualizado resultante de la valoración. Dicho coeficiente será aprobado mediante Orden Foral”

Es objeto de la presente Orden Foral, en aplicación de lo dispuesto en la Norma transcrita, y



en base a los informes emitidos por el personal técnico adscrito al Servicio de Catastro y Valoración, la aprobación del Coeficiente modulador de referencia con el mercado para el cálculo del valor catastral «Coeficiente Rm».

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1149/2016, de 3 de junio, por la que se aprueba el coeficiente modulador de referencia con el mercado «Coeficiente Rm» aplicable en las valoraciones catastrales de bienes inmuebles de naturaleza rústica (BOB nº 109 de 08-06-2016)**

Mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 168/2014, de 16 de diciembre, fueron aprobadas las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica.

En las referidas Normas Técnicas, se incluye, entre otras, la Norma 14 para los bienes de naturaleza rústica referida a los «Coeficientes moduladores de referencia con el mercado». En estas Normas se recogen una serie de coeficientes que corrigen tanto el valor del suelo como el valor de la construcción y entre ellos el denominado «Coeficiente Rm» con la siguiente redacción:

“Norma 14. Valor catastral.

El Valor Catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica (VC) será, si así lo determina la Ponencia de Valores correspondiente, el resultante de la corrección del Valor Probable de Mercado (VPM), mediante la aplicación de un coeficiente modulador de referencia al mercado (Rm) que se aprobará mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas, tal y como se describe a continuación:

$$VC = VPM \times Rm$$

En la que:

VC: Valor catastral de un inmueble de naturaleza rústica, expresado en euros.

VPM: Valor probable de mercado de un inmueble de naturaleza rústica, expresado en euros.

Rm: Coeficiente modulador de referencia al mercado para el valor catastral cuyo valor será aprobado mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.”

Es objeto de la presente Orden Foral, en aplicación de lo dispuesto en la Norma transcrita, y en base a los informes emitidos por el personal técnico adscrito al Servicio de Catastro y Valoración, la aprobación del Coeficiente modulador de referencia con el mercado «Coeficiente Rm».

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1164/2016, de 8 de junio, por la que se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015. (BOB nº 113 de 14-06-2016)**

Los artículos 126 y 127 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 21 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, establecen que los contribuyentes de cada uno de estos impuestos están obligados a presentar la correspondiente autoliquidación por los mismos, debiendo, a la vez, ingresar la deuda tributaria en el lugar y forma que se determine por el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

En lo que se refiere a los Grupos Fiscales, el artículo 100 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, redactado, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, por el número Veintiuno del artículo único del Decreto Foral Normativo 5/2015, de 24 de noviembre, por el que se modifica la Norma Foral 11/2013, establece que la entidad representante del grupo fiscal vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente a este y a ingresarla

en el lugar, forma y plazos que se determine por el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Por ello, la presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de nuevos modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015 con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1633/ 2016, de 20 de septiembre, por la que se establece la fecha de publicación del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Foral de Bizkaia por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 94 ter de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria (BOB nº 113 de 14-06-2016)**

La Norma Foral 2/2016, de 17 de febrero de modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, introdujo en su artículo único, un nuevo artículo 94 ter en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, en el que dispone dar publicidad a las situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

En el apartado 4 del citado artículo 94 ter, se establece que mediante Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas se establecerán la fecha de publicación, que deberá producirse en todo caso durante el primer semestre de cada año, y los correspondientes ficheros y registros.

La Disposición Adicional de la Norma Foral 2/2016, de 17 de febrero establece que el primer listado que se elabore en aplicación de lo dispuesto en artículo 94 ter de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del territorio Histórico de Bizkaia, tomará como fecha de referencia el 31 de marzo de 2016 y que se publicará durante el segundo semestre de 2016.

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1754/2016, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 218 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. (BOB nº 199 de 19-10-2016)**

Mediante la Orden Foral 554/2016, de 11 de marzo, se aprobó el modelo 218 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

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

Las recientes modificaciones introducidas en la normativa de territorio común, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, por el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, en el régimen legal de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades hacen necesaria la aprobación de un nuevo modelo 218. Este nuevo modelo se presentará, como el anterior, en los meses de abril, octubre y diciembre.

**ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1755/2016, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 222 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. Régimen de consolidación fiscal. (BOB nº 199 de 19-10-2016)**

Mediante la Orden Foral 555/2016, de 11 de marzo, se aprobó el modelo 222 de pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Este modelo, que se presenta exclusivamente de forma telemática, está dirigido a los contribuyentes que, siendo grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, tributen de conformidad al régimen especial establecido para ellos en la

normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades o en la específica referida a las entidades cooperativas, tributando en Bizkaia por volumen de operaciones, y no estando sometidos a la normativa de cualquiera de los Territorios Históricos.

Las recientes modificaciones introducidas en la normativa de territorio común, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, por el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, en el régimen legal de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades hacen necesaria la aprobación de un nuevo modelo 222. Este nuevo modelo se presentará, como el anterior, en los meses de abril, octubre y diciembre.

Mediante la Orden Foral 2998/2007, de 30 de noviembre, se aprobó el modelo de autoliquidación 213 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes.

Habiéndose producido novedades normativas en la regulación de este Impuesto, con la aprobación de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Decreto Foral 48/2014, de 15 de abril y otras normas tributarias es necesario proceder a una actualización técnica de los modelos correspondientes a este Impuesto.

La presente Orden Foral tiene por objetivo la aprobación del nuevo modelo 213.

## ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE 5/2015 A 11/2016.

### **DECRETO FORAL 11/2016, de 17 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOG 27/05/2016)**

En el año 2014 fue aprobada y entró en vigor la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que vino a sustituir a la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril del mismo impuesto.

Dicha sustitución está motivada fundamentalmente por la aprobación en 2014 de sendas normas forales que daban nueva regulación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades, con importantes modificaciones en sus contenidos.

La referida sustitución conlleva la necesaria revisión de los contenidos incluidos en el Reglamento que desarrolla la última norma foral citada, aprobado por el Decreto Foral 49/1999, de 11 de mayo, al objeto de ajustar los mismos a las modificaciones contenidas en la nueva norma foral, además de ajustar las remisiones al articulado y a las disposiciones tanto de la nueva norma foral como de la nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

El nuevo Reglamento mantiene básicamente la misma estructura que su precedente, esto es el Reglamento aprobado por el Decreto Foral 49/1999, de 11 de mayo, si bien incluye novedades que han debido recogerse por estar así contempladas en la nueva Norma Foral 16/2014.

La novedad principal radica en la forma en que se podrá solicitar la devolución total o parcial de la deuda tributaria ingresada correspondiente a la ganancia patrimonial obtenida por un contribuyente residente en un Estado miembro de la Unión Europea o por un contribuyente residente en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información, por la transmisión de la que ha



sido su vivienda habitual en Gipuzkoa en las condiciones que se establecen en esta disposición.

**ORDEN FORAL 311/2016, de 10 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, para los períodos impositivos iniciados en 2015, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso. (BOG 20/06/2016)**

**ORDEN FORAL 310/2016, de 10 de junio, por la que se aprueban los precios medios de venta de determinados elementos de transporte no incluidos en la Orden Foral 2/2016, de 11 de enero, 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 Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. (BOG 21/06/2016)**

**NORMA FORAL 3/2016, de 20 de junio, por la que se introducen determinadas modificaciones para adaptar el ordenamiento tributario foral a diversos acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE así como a directivas y sentencias de la Unión Europea. (BOG 23/06/2016)**

El objeto de esta Norma Foral es introducir en el ordenamiento tributario foral determinadas medidas con carácter urgente. Incluye cinco modificaciones que afectan a tres ámbitos diferentes, cuyo componente común es que su entrada en vigor debía realizarse a la mayor brevedad, ya que proceden de instancias internacionales.

En concreto, se introducen dos modificaciones en cada una de las siguientes normas: la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y una modificación en el Decreto Foral 70/1997, de 21 de octubre, por el que se adapta la normativa

tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a lo dispuesto en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en lo referente al Impuesto sobre las Primas de Seguro.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y materializados en el denominado Plan de acción «BEPS», Base Erosion and Profit Shifting Project, esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, constituyen una herramienta fundamental de análisis para la detección y represión del fraude fiscal internacional.

Precisamente en el marco del Plan de acción «BEPS», se encuadra la modificación del régimen, internacionalmente conocido como patent box, consistente en la reducción de las rentas derivadas de la explotación de la propiedad intelectual o industrial con el fin de adecuarlo a la Acción 5 centrada en combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

En este sentido, y como resultado de ese plan de acción, se plantea la necesidad de adaptar la regulación contenida en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades a los acuerdos adoptados en el seno del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales de la OCDE y en el Grupo Código de Conducta del ECOFIN. Asimismo, se establece un régimen transitorio para las cesiones de este tipo de activos realizadas con anterioridad a 1 de julio de 2016 en los términos acordados en los mencionados foros internacionales.

Dichos acuerdos internacionales establecen como fecha de entrada en vigor de la modificación del régimen de patent box el 1 de julio de 2016, de modo que se ha modificado este precepto para cumplir con los plazos acordados.

Otra parte del Plan de acción BEPS, en particular la Acción 13, denominada reexaminar la documentación sobre precios de transferencia,

aborda las obligaciones de información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. Precisamente, en base a los acuerdos alcanzados en la OCDE en relación con este aspecto, se introduce como novedad la información país por país, como instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios. Esta información será exigible a partir de 2016, en los términos y condiciones que se han fijado en la OCDE.

En cuanto al Impuesto sobre las Primas de Seguro, la modificación tiene su origen en una Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2014, con tal motivo, la disposición final segunda de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, modificó la Ley del Impuesto sobre las Primas de Seguros de territorio común, eliminando las referencias al representante fiscal de entidades aseguradoras domiciliadas en otros Estado miembro. La ley entró en vigor el 1 de enero de 2016.

De acuerdo con el Concierto Económico, el Impuesto sobre Primas de Seguros es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Por tanto, resulta necesario modificar el Decreto Foral 70/1997, de 21 de octubre, por el que se aprueba en Gipuzkoa el citado impuesto, dotando a la modificación de los mismos efectos que los previstos en territorio común, es decir, con efectos desde el 1 de enero de 2016.

Por último, el tercer ámbito de las modificaciones incluidas en la presente norma foral afecta a la Norma Foral General Tributaria, introduciendo en la misma dos modificaciones. La primera de ellas establece una nueva excepción a la prohibición de cesión de los datos con trascendencia tributaria para los supuestos previstos en el Derecho de la Unión Europea y en los tratados y acuerdos internacionales que formen parte del ordena-

miento jurídico. La segunda, introduce una nueva disposición adicional en cumplimiento de la obligación de adoptar medidas para exigir que las instituciones financieras apliquen de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014.

**DECRETO FORAL 13/2016, de 28 de junio, por el que se modifican diversos Reglamentos para su adecuación al nuevo régimen de consolidación fiscal. (BOG 08/07/2016)**

El cambio normativo que introduce este Decreto Foral no es una modificación ex novo, sino una adaptación de la normativa tributaria a una modificación anterior, como fue el Decreto Foral-Norma 2/2015, de 20 de octubre que introdujo modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y se adaptó el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades a la nueva estructura del mismo aprobada en territorio común, aspecto que resulta de obligado cumplimiento en virtud del Concierto Económico.

La modificación del régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades a la nueva estructura del mismo aprobada en territorio común se realizó a través de la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.

Pero además, resulta necesario añadir algunos ajustes en diversos reglamentos. En particular, resulta necesario modificar las referencias existentes a las entidades «dominantes» y «dominadas» de los grupos consolidados, y completarlas con otras, como entidad «representante», por ejemplo.

Esto se debe a que hasta el 2015 la estructura de los grupos consolidados partía de la existencia de una entidad dominante del grupo y una o varias entidades dominadas, tributando todas

ellas bajo normativa foral, denominados grupos verticales. Sin embargo, a partir de 2015, junto a esta estructura de grupo consolidado, aparece otra, igualmente válida, cuya nota característica consiste en que la entidad dominante no reside en territorio español o reside en territorio común, de forma que queda fuera del perímetro de consolidación, que abarca solamente a las entidades dependientes residentes en territorio foral. De este modo, se crea la posibilidad de que existan grupos sin entidad «dominante» que tribute bajo la normativa foral, que se han dado a conocer como grupos horizontales.

En la composición de estos grupos horizontales, se crea la figura de la entidad «representante», que viene a hacer las veces de la entidad dominante en cuanto a que las actuaciones de la Administración han de entenderse con aquélla, que a su vez resulta responsable del pago del Impuesto, y aspectos similares.

Esta adecuación hace necesario adaptar algunos de los preceptos en los que se hace referencia a grupos consolidados para permitir y reconocer ahora la existencia de grupos de diferentes tipologías (horizontales y verticales), adaptando la regulación para que afecte de igual modo a unos y otros.

**ORDEN FORAL 348/2016 de 6 de julio que aprueba la carta de servicios del Impuesto de Sociedades correspondiente a los años 2016 y 2017. (BOG 14/07/2016)**

**ORDEN FORAL 395/2016, de 29 de julio, de delegación de competencia en la Dirección General de Finanzas y Presupuestos. (BOG 08/08/2016)**

**DECRETO FORAL 23/2016, de 13 de septiembre, por el que se modifican los Decretos Forales 6/1990 y 6/1999 del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (BOG 15/09/2016)**

La experiencia en la aplicación práctica de la gestión en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles aconseja introducir determinadas modificaciones y ajustes en su regulación reglamentaria, al objeto de optimizar su aplicación.

Por una parte, resulta necesario modificar el Decreto Foral 6/1990, de 20 de febrero, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aprobado por la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, al objeto de realizar algunos ajustes de carácter técnico en algunos de sus contenidos.

Por otra, se deben modificar determinados aspectos del Decreto Foral 6/1999, de 26 de enero, por el que se aprueba el procedimiento para la determinación del valor catastral y el valor comprobado a través del medio de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, con el objeto de, por una parte, aclarar determinados aspectos de la valoración del suelo de parcelas pendientes de expropiación y de sistemas generales y dotaciones públicas de carácter local, y por otra, modificar algunos coeficientes correctores del valor del suelo a considerar en la formulación, además de ajustar el cálculo de la superficie homogeneizada.

**ORDEN FORAL 448/2016, de 21 de septiembre, por la que se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros de la relación comprensiva de los deudores a la Hacienda Foral de Gipuzkoa por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 92 ter de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en aplicación de lo establecido en la disposición transitoria única de la Norma Foral 1/2016, de 14 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral General Tributaria. (BOG 23/09/2016; Corrección de errores BOG 27/09/2016)**

**ORDEN FORAL 476/2016, de 19 de octubre, de modificación de la Orden Foral 495/2013, de 6 de junio, por la que se regulan los ficheros de datos de carácter personal del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 28/10/2016)**

**NORMA FORAL 4/2016, de 14 de noviembre, de Adaptación del Sistema Tributario del Territorio**

### **Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco. (BOG 18/11/2016)**

Con fecha 3 de octubre de 2015 entró en vigor la Ley 5/2015, de 25 de junio de Derecho Civil Vasco. Esta ley ha sido aprobada por el Parlamento Vasco en uso de sus competencias conforme el artículo 10, apartado 5, del Estatuto de Autonomía que señala que es competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma del País Vasco la conservación, modificación y desarrollo del Derecho Civil, Foral y especial, escrito o consuetudinario, propio de los territorios históricos que integran el País Vasco y la fijación del ámbito territorial de su vigencia.

Esta ley tiene su antecedente en la Ley 3/1992, de 1 de julio, de Derecho Civil Foral del País Vasco y en lo que se refiere al Territorio Histórico de Gipuzkoa en la Ley 3/1999, de 26 de noviembre, de modificación de la Ley del Derecho Civil Foral del País Vasco, en lo relativo al Fuero Civil de Gipuzkoa.

Resultan evidentes las implicaciones que el Derecho Civil tiene en el Derecho Tributario y así la misma Ley de Derecho Civil Vasco en su disposición adicional tercera dispone que los órganos forales de los Territorios Históricos procederán, en el uso de sus competencias, a la acomodación de las respectivas normas tributarias a las instituciones reguladas en esta ley.

Por otra parte, el Concierto Económico atribuye a las instituciones competentes de los Territorios Históricos la competencia para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Por todo ello, y en cumplimiento del mandato señalado en la Ley 5/2015, la presente Norma Foral tiene por objeto introducir las modificaciones necesarias para adaptar el sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las peculiaridades propias del Derecho Civil del País Vasco, y aportar la necesaria seguridad jurídica también en el ámbito de la fiscalidad.

Además, conviene destacar que esta Norma Foral regula por primera vez en Gipuzkoa las espe-

cialidades tributarias de una figura como es “la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio”, figura peculiar en su configuración y ajena al sistema del Código Civil, que sin embargo tiene una especial trascendencia tributaria tanto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas.

### **NORMA FORAL 5/2016, de 14 de noviembre, de Aprobación en el año 2016 de determinadas Modificaciones Tributarias. (BOG 18/11/2016)**

Después de más de dos años de vigencia, las reformas operadas en 2014 tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades dejan entrever la necesidad de realizar ajustes en determinadas regulaciones de ambas figuras tributarias, a fin de evitar situaciones de elusión o inequidad en su aplicación.

Además, las modificaciones operadas en otros ámbitos normativos distintos a los tributarios, de aspectos que directa o transversalmente inciden en la regulación tributaria, exigen realizar las debidas adaptaciones de esta normativa a aquellos cambios, a fin de guardar su coherencia y estructura, lo que obliga a aprobar una norma foral que incluya las referidas modificaciones.

Por otra parte, la aplicación continuada de la normativa tributaria por los órganos encargados de la misma deja al descubierto, en algunos casos, la necesidad de realizar modificaciones en las distintas regulaciones de los tributos en los que las instituciones competentes del Territorio Histórico tienen competencia para la regulación.

Sin perjuicio de lo anterior, periódicamente se aprecia la necesidad de promover modificaciones en el sistema tributario, al objeto de introducir mejoras en el mismo, además de adecuarlo a la coyuntura económica y social existente en cada momento.

Los motivos expuestos impulsan la aprobación de la presente norma foral que contiene modifica-

ciones tributarias en el ámbito de cinco impuestos del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa, como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Actividades Económicas. Además, introduce ciertos ajustes en el régimen fiscal de cooperativas, en el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y en el régimen fiscal de las participaciones preferentes. Para ello, la Norma Foral se estructura en 8 artículos que acogen las modificaciones de las figuras impositivas, regímenes y normas citadas, siendo las más relevantes y de las que a continuación nos ocupamos las que se llevan a cabo en el ámbito de IRPF y en el de Sociedades.

En lo que se refiere al **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** hay que destacar las medidas que a continuación se detallan, teniendo algunas de ellas efectos desde el 1 de enero de 2016 y otras desde el 1 de enero de 2017.

En el ámbito de las exenciones, se introducen diversas modificaciones.

En línea con el mercado y con la pretensión de mantener un tratamiento fiscal homogéneo en el ahorro, canalizado a través de determinados productos de seguro, se establece un tratamiento fiscal incentivador para un nuevo instrumento dirigido a pequeños inversionistas denominado Plan de Ahorro a Largo Plazo.

Se asimilan a los despidos colectivos y despidos o ceses por causas objetivas del Estatuto de los Trabajadores los planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas basados en alguna de las causas previstas en el artículo 51 del citado Estatuto.

En el ámbito de los rendimientos de las actividades económicas, se incrementa el límite del gasto deducible de actividades económicas por las cantidades abonadas a mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los

trabajadores por cuenta propia o autónomos.

Se realicen ajuste en los gastos deducibles relativos a los rendimientos de capital inmobiliario, en concreto en los que debe afrontar la persona subarrendadora.

En el ámbito de los rendimientos del capital mobiliario, se revisa el tratamiento fiscal del reparto de la prima de emisión de acciones correspondiente a valores no admitidos a negociación.

Se modifica la determinación del rendimiento procedente de los contratos de seguro de capital diferido.

En el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales se introducen determinados ajustes técnicos y de referencias terminológicas, y se modifica el tratamiento de las reducciones de capital social con devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos correspondientes a valores no admitidos a negociación.

En referencia a la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional se refuerzan los requisitos para su aplicación de manera coordinada.

Se introducen modificaciones en las obligaciones de practicar retención y en el cumplimiento de obligaciones formales, al objeto de acomodar la normativa a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014, en el asunto C-678/11. Asimismo, se establecen obligaciones de información para las entidades que comercialicen los planes de ahorro a largo plazo.

Asimismo y con relación a los pagos a cuenta, se incluyen reglas aclaratorias de cómputo de las retenciones e ingresos a cuenta practicados de forma incorrecta o cuyo ingreso no se ha efectuado.

Finalmente y en lo que se refiere a las sociedades civiles, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, considera como contribuyentes de este impuesto a las sociedades



civiles con objeto mercantil a partir de 1 de enero de 2016. Correlativamente, se adecua la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, indicándose, que a partir de dicha fecha, no será de aplicación el régimen de atribución de rentas a las y los socios de dichas sociedades civiles, alineándose la regulación de ambos tributos. Teniendo en cuenta que, a pesar de que la normativa de Gipuzkoa no modifica el tratamiento tributario de las sociedades civiles con objeto mercantil y que, por tanto, sus rentas siguen sometidas al régimen de atribución de rentas, no se puede obviar que algunos de los contribuyentes guipuzcoanos, personas físicas o jurídicas, pueden ser socios o socias de sociedades civiles sometidas a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, la presente Norma Foral determina cual va a ser su régimen de tributación tanto a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades.

Además de lo indicado sobre las sociedades civiles en el **Impuesto sobre Sociedades**, se incluyen en dicho impuesto un número determinado de modificaciones que tienen como motivación la correcta remisión a disposiciones de otros ámbitos del ordenamiento jurídico que han sido objeto de modificación o sustitución por nuevas disposiciones. Por otra parte, al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre las modificaciones introducidas, algunas tiene efectos para los períodos iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2016 y otras con posterioridad al 1 de enero de 2017.

Cabe destacar entre las modificaciones introducidas, las derivadas de la Ley 22/2015, de 20 de junio, de Auditoría de Cuentas.

Asimismo, el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, a cuyo análisis dedican específicamente esfuerzos tanto la Unión Europea como la OCDE. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la interpretación de los preceptos dedicados a esta materia en la Nor-

ma Foral del Impuesto sobre Sociedades debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE.

De forma novedosa se introduce una deducción para aquellos contribuyentes del Impuesto que participen en la financiación de proyectos, realizados por otros contribuyentes, de investigación, desarrollo o innovación tecnológica que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 62 a 64 de la Norma Foral del Impuesto para generar el derecho a las deducciones establecidas en los mismos.

Otra de las novedades en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades trae causa en la obtención por parte de ciertos inversionistas de injustificables rentabilidades financiero-fiscales. A fin de evitar el abuso en la aplicación de ciertas estructuras fiscales, instrumentalizadas a través de Agrupaciones de Interés Económico, se establece un límite a la imputación de bases imponibles negativas y de deducciones de la cuota en los casos en los que las aportaciones de las y los socios de las Agrupaciones de Interés Económico deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales, conforme a los criterios contables.

Deben destacarse las modificaciones introducidas en materia de reglas de valoración y medidas antiabuso, así como en materia de reglas de imputación temporal e inscripción contable, afectadas por las modificaciones introducidas en la Ley Concursal mediante el Real Decreto-ley 11/2014, de 5 de septiembre, de medidas urgentes en materia concursal.

También son objeto de modificaciones otros tratamientos tributarios del Impuesto sobre Sociedades, entre los que destacan la inclusión de ajustes en la eliminación de la doble imposición, en la aplicación del forfait del 20 por 100 para las microempresas en relación con algunos regímenes fiscales especiales o la consideración como gasto deducible de los intereses de demora tributarios.



**ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA****INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (JUNIO – NOVIEMBRE 2016)****1. INTRODUCCIÓN**

- 1.1. Presidencia de Eslovaquia: 1 julio – 31 diciembre 2016

**2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES**

- 2.1. Próximas etapas de la lucha contra la evasión y la elusión fiscales
- 2.2. El Consejo adopta la Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior
- 2.3. Se presenta la reforma del impuesto sobre sociedades para la UE
- 2.4. Propuesta de Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros
- 2.5. Reuniones del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

**3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

- 3.1. Plan de Acción sobre el IVA
- 3.2. La inversión del sujeto pasivo
- 3.3. El Consejo aprueba las normas sobre el IVA aplicables a los bonos

**4. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS****5. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA**

- 5.1. Presentación de la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso a la información por parte de las autoridades tributarias contra el blanqueo de capitales
- 5.2. Acuerdo entre la UE y Mónaco sobre el intercambio automático de datos fiscales
- 5.3. Acuerdo entre la UE y Andorra sobre el intercambio automático de datos fiscales

**6. PROCEDIMIENTOS**

- 6.1. Dictámenes motivados
- 6.2. Tribunal de Justicia de la UE

**7. INFORMES Y PUBLICACIONES****1. INTRODUCCIÓN**

Los distintos Estados miembros de la UE asumen la Presidencia del Consejo de la UE por turnos de seis meses. Durante un semestre, el Estado de turno preside las reuniones en todos los niveles del Consejo, contribuyendo a garantizar la continuidad del trabajo de la UE en esa institución.

Los Estados miembros que ejercen la Presidencia colaboran estrechamente en grupos de tres, llamados "tríos". Este sistema fue instaurado por el Tratado de Lisboa en 2009. El trío fija los objetivos a largo plazo y elabora el programa común decidiendo los temas y principales asuntos que el Consejo deberá abordar durante un periodo de 18 meses. Con arreglo a este programa, cada uno de los tres países elabora su programa semestral con mayor detalle.

El trío actual está integrado por las Presidencias de los Países Bajos, Eslovaquia y Malta.

**1.1. Presidencia de Eslovaquia: 1 julio – 31 diciembre 2016**

Eslovaquia ejerce la Presidencia rotatoria del Consejo de la UE desde el 1 de julio de 2016 hasta el 31 de diciembre de 2016.

En materia de economía y finanzas, la Presidencia eslovaca está dedicando su labor a las siguientes prioridades: avances en la Unión Económica y Monetaria (a raíz del informe de los Cinco Presidentes publicado en junio de 2015), medidas para establecer la unión de los mercados de capitales, nuevos pasos hacia la realización de la unión bancaria, lucha contra la financiación del terrorismo y un acuerdo con el Parlamento Europeo sobre el presupuesto de la UE para 2017.

En el área específica de fiscalidad, la Presidencia está impulsando los trabajos para avanzar en la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal. Asimismo, ha dado inicio al debate sobre la reforma del impuesto sobre sociedades para la UE.

## 2. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

### 2.1. Próximas etapas de la lucha contra la evasión y la elusión fiscales

El 5 de julio, la Comisión Europea presentó, mediante una Comunicación<sup>1</sup>, las próximas etapas de su campaña para impulsar la transparencia fiscal a fin de luchar contra la evasión y la elusión fiscales en la UE, teniendo en cuenta los problemas destacados en las filtraciones a los medios de comunicación, en los llamados papeles de Panamá. Estas revelaciones han puesto de manifiesto cómo pueden utilizarse las sociedades y las cuentas secretas para ocultar ingresos y activos en el extranjero, con frecuencia con el propósito de evadir impuestos y otros fines ilícitos.

Es cierto que se han logrado importantes avances a nivel de la UE para abordar estas prácticas, incluida la nueva normativa para bloquear los regímenes fiscales artificiales (adopción, en julio, de la Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior) y los requisitos de transparencia de las cuentas financieras (firma de Acuerdos con Mónaco, Andorra, etc.), las resoluciones fiscales (adopción de la Directiva sobre normas de transparencia para los acuerdos tributarios transfronterizos<sup>2</sup>, el

8 de diciembre de 2015) y las actividades de las multinacionales (adopción de la Directiva sobre la cooperación administrativa para que las autoridades nacionales intercambien información fiscal sobre las actividades de las empresas multinacionales, país por país<sup>3</sup>, el 25 de mayo).

formación entre los Estados miembros. Respecto de los acuerdos emitidos antes del 1 de enero de 2017, se aplicarán las normas siguientes:

- Si los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia se han formulado, modificado o renovado entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2013, dicha comunicación se efectuará a condición de que estos sigan siendo válidos a 1 de enero de 2014.
- Si los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia se han formulado, modificado o renovado entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2016, dicha comunicación se efectuará con independencia de que estos sigan o no siendo válidos.
- Los Estados miembros tendrán la posibilidad (no la obligación) de excluir del intercambio de información los acuerdos tributarios previos y los acuerdos previos sobre precios de transferencia formulados a las empresas con un volumen de negocios neto anual inferior a 40 millones de euros a nivel de grupo, si dichos acuerdos se formulan, modifican o prorrogan antes del 1 de abril de 2016. No obstante, esta excepción no se aplicará a las empresas que realicen principalmente actividades financieras o de inversión.

3 La Directiva abarca a grupos de empresas con ingresos consolidados totales a nivel de grupo de 750 millones de euros como mínimo. El principal objetivo de la Directiva es evitar que las empresas multinacionales aprovechen las especificidades técnicas de un sistema fiscal o las divergencias entre sistemas fiscales diferentes para reducir o eludir sus obligaciones fiscales. Para aumentar la transparencia, la Directiva exige a las empresas multinacionales que proporcionen información detallada país por país relativa a los ingresos, beneficios, impuestos pagados, capital, activos, inmovilizado material y número de empleados. Esta información deberá notificarse ya para el ejercicio fiscal 2016 a la administración tributaria del Estado miembro donde se sitúe el domicilio fiscal de la empresa matriz del grupo. Cuando la empresa matriz no tenga su domicilio fiscal en la UE y no presente un informe, deberá hacerlo a través de sus filiales en la UE. Dicho "informe secundario" será opcional para el ejercicio fiscal 2016, pero obligatorio a partir del ejercicio fiscal 2017.

La Directiva exige a las administraciones tributarias que intercambien estos informes automáticamente, de modo que pueda evaluarse el riesgo de elusión fiscal relacionado con los precios de transferencia. Para ello, se basa en el marco actual de la UE para el intercambio automático de información entre las administraciones tributarias, establecido por la Directiva

1 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10977-2016-INIT/es/pdf>

2 La Directiva requerirá a los Estados miembros que intercambien de modo automático información relativa a los acuerdos tributarios previos con efecto transfronterizo y a los acuerdos previos sobre precios de transferencia. Los Estados miembros que reciban la información podrán solicitar más información cuando proceda. La Comisión podrá crear un repertorio central seguro, en el que se almacenará la información intercambiada. El repertorio estará a disposición de todos los Estados miembros, y de la Comisión en la medida en que sea necesario para el seguimiento de la correcta aplicación de la Directiva.

La Directiva garantizará que, cuando un Estado miembro emita un acuerdo tributario previo o un acuerdo previo sobre precios de transferencia, cualquier otro Estado miembro afectado esté en condiciones de hacer un seguimiento de la situación y de la posible incidencia sobre sus ingresos fiscales.

Las nuevas normas serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2017. Mientras tanto seguirá siendo de aplicación la obligación vigente de intercambiar in-

Sin embargo, sigue habiendo lagunas en el marco fiscal que deben abordarse para evitar el fraude fiscal y los flujos financieros ilícitos. Por ello, la Comunicación presentada por la Comisión prevé las siguientes actuaciones:

- Facilitar a las autoridades tributarias la información necesaria: a fin de identificar a los evasores fiscales, las autoridades tributarias deben conocer quién es el titular último de cada sociedad, fondo o fondo fiduciario. No obstante, las autoridades tributarias de los Estados miembros de la UE no siempre disponen de esa información. La Comisión propone que las autoridades tributarias tengan acceso a la información nacional en materia de lucha contra el blanqueo de capitales, en especial a la relativa a la titularidad real y a la diligencia debida. Así, propone que se modifique de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (se tratará en el punto 5.1.).
- Ampliar la información accesible a las autoridades: la Comisión propone que tanto las cuentas existentes como las de nueva creación deben ser objeto de controles de diligencia debida. Esto impedirá que las cuentas que puedan ser utilizadas para actividades ilícitas escapen a la detección. Las sociedades y los fondos fiduciarios pasivos, como los mencionados en los papeles de Panamá, también estarán sujetos a un mayor control y a unas normas más estrictas (propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que

se modifica la Directiva 2009/101/CE modificación de la Directiva contra el blanqueo de capitales<sup>4</sup>).

- Aumentar la transparencia transfronteriza sobre la titularidad real: dado el carácter internacional de la evasión y la elusión fiscales, la transparencia fiscal debe aplicarse también de forma transfronteriza. La Comisión examinará de qué manera los Estados miembros pueden intercambiar automáticamente su información nacional sobre la titularidad real de las sociedades y los fondos fiduciarios con posible incidencia fiscal.
- Mejorar la supervisión de la actividad de los asesores fiscales: es evidente que algunos asesores fiscales e intermediarios financieros han desempeñado un papel fundamental en la facilitación de la evasión fiscal. La Comisión estudiará el modo de arrojar más luz sobre las actividades de los asesores fiscales y crear desincentivos eficaces para los que fomentan y posibilitan la planificación fiscal agresiva. Para ello, la Comisión Europea abrió el 10 de noviembre una consulta pública<sup>5</sup> online con la que busca contribuciones sobre el camino que debe seguir la UE para acabar con los asesores e intermediarios que facilitan la evasión fiscal. Los interesados pueden presentar contribuciones a esta consulta pública hasta el 16 de febrero de 2017.
- Promover la buena gobernanza fiscal a escala mundial y hacer frente a los territorios fiscales no cooperativos: la UE dispone de una serie de instrumentos para promover la buena gobernanza fiscal a escala mundial, tales como los acuerdos con terceros países y la ayuda al desarrollo. Los Estados miembros ya han respaldado la idea de establecer

2011/16/UE. Se utilizará una red común de comunicaciones existente, con el consiguiente ahorro de costes de ejecución.

La Directiva establece los siguientes plazos: 12 meses tras la finalización del ejercicio fiscal para que las empresas presenten la información; y otros tres meses para que las administraciones tributarias intercambien automáticamente la información. También exige que los Estados miembros establezcan normas sobre las multas aplicables a las infracciones.

4 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0450&from=EN>

5 [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-disincentives-advisors-and-intermediaries-potentially-aggressive-tax-planning-schemes\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-disincentives-advisors-and-intermediaries-potentially-aggressive-tax-planning-schemes_en)  
<https://ec.europa.eu/eusurvey/runner/intermediaries-taxplanning>

una lista de la UE de terceros países que no respetan las normas de buena gobernanza fiscal, según lo establecido por la Comisión en su Estrategia exterior para una imposición efectiva. Se espera que los trabajos preparatorios para la elaboración de esta lista tengan un fuerte efecto disuasorio sobre terceros países que fomentan activamente las prácticas fiscales abusivas o se niegan a respetar las normas internacionales de buena gobernanza. La Comisión trabaja actualmente con el grupo Código de Conducta del Consejo para identificar los países que resulta más pertinente supervisar en este proceso, a fin de poder disponer de una primera lista en 2017.

- Proteger a las personas que denuncien irregularidades: muchos casos de evasión y elusión fiscal han salido a la luz gracias a la colaboración de personas que han denunciado irregularidades. El Parlamento Europeo y otros grupos de la sociedad civil han reclamado medidas más contundentes para proteger a los que ponen de manifiesto dichos actos ilícitos en favor del interés general. La normativa vigente de la UE ofrece protección a los denunciantes de irregularidades en la legislación sectorial, por ejemplo en materia de abuso de mercado. La Comisión evaluará la necesidad de adoptar ulteriores medidas horizontales o sectoriales con el fin de aumentar la protección de los denunciantes.

El Consejo de Ministros de la UE de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN), en el que se tratan los temas de fiscalidad, de 11 octubre, adoptó unas Conclusiones sobre la Comunicación de la Comisión en las que considera oportunas las propuestas de la Comisión y las respalda.

## 2.2. El Consejo adopta la Directiva por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior

El Consejo ECOFIN, reunido en junio, alcanzó un acuerdo general sobre la propuesta de Directi-

va por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior. El acuerdo general estaba sujeto a un procedimiento tácito<sup>6</sup>, que finalizó el 20 de junio de 2016 a medianoche sin objeciones. En este sentido, la Directiva se adoptó formalmente en la sesión del Consejo de 12 de julio.

La Directiva forma parte del paquete de medidas de lucha contra la elusión fiscal de la Comisión, presentado el 28 de enero de 2016, que servirán para ejecutar las recomendaciones aprobadas por la OCDE, en otoño de 2015, para luchar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés). Aborda situaciones en las que los grupos empresariales aprovechan las disparidades entre los diferentes sistemas tributarios nacionales para reducir sus obligaciones fiscales.

La Directiva cubre a todos los contribuyentes que están sujetos al impuesto de sociedades en un Estado miembro, incluidas las filiales de empresas con sede en terceros países. Establece normas contra la elusión fiscal concebida en situaciones que pudieran producirse en cinco ámbitos específicos:

- norma relativa a la limitación de los intereses. Los grupos multinacionales pueden trasladar artificialmente sus deudas tributarias a jurisdicciones con normas más generosas en términos de deducibilidad. La Directiva se propone desincentivar esta práctica limitando el importe de los intereses que el contribuyente tiene derecho a deducir en un determinado ejercicio fiscal.
- normas de imposición de salida para evitar la erosión de la base imponible en el Estado de origen. Los contribuyentes del impuesto de sociedades pueden intentar reducir su volumen de impuestos mediante el traslado de su residencia fiscal y/o sus activos a jurisdicciones únicamente a efectos de una planificación fiscal abusiva.

<sup>6</sup> El acuerdo general se alcanza una vez expirado el plazo establecido por la Presidencia, salvo cuando un miembro del Consejo objete.

- norma general contra las prácticas abusivas. El objetivo de esta norma consiste en colmar las lagunas que puedan existir en las normas específicas de un determinado país para combatir la elusión fiscal, permitiendo así a las autoridades tributarias privar a los contribuyentes del beneficio de los métodos fiscales abusivos.
- normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC). Con el fin de reducir su deuda tributaria global, los grupos de empresas pueden derivar una gran cantidad de beneficios hacia filiales controladas en jurisdicciones de baja tributación. Las normas relativas a las SEC permiten reasignar la renta de una filial extranjera controlada que está sujeta a baja tributación a su sociedad matriz, normalmente sujeta a tributación más alta.
- normas sobre mecanismos híbridos asimétricos. Los contribuyentes del impuesto de sociedades pueden aprovechar las disparidades entre los diferentes sistemas tributarios nacionales para reducir su deuda tributaria global, por ejemplo mediante las dobles deducciones.

La Directiva asegurará que las medidas de la OCDE contra BEPS se implementen de manera coordinada en la UE, incluyendo a los 6 Estados miembros que no son miembros de la OCDE.

Tres de los cinco ámbitos que abarca la Directiva aplican recomendaciones de la OCDE, a saber: las normas de limitación de los intereses, las normas SEC y las normas sobre mecanismos híbridos asimétricos. Los otros dos, a saber, la norma general contra las prácticas abusivas y la norma de imposición de salida tratan los aspectos relativos a la elusión fiscal de una propuesta de 2011 para una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS).

Los Estados miembros deben transponer la normativa a su legislación nacional antes del 31 de diciembre de 2018, excepto las normas de imposición de salida cuyo plazo de transposición

finaliza el 31 de diciembre de 2019. Aquellos Estados con normas sobre limitación de intereses específicas igualmente efectivas pueden aplicarlas hasta que la OCDE llegue a un acuerdo sobre un standard mínimo o hasta el 1 de enero de 2024 como muy tarde.

### 2.3. Se presenta la reforma del impuesto sobre sociedades para la UE<sup>7</sup>

La Comisión Europea propuso, el 25 de octubre, reformar la forma de gravar las empresas en el mercado único, poniendo a punto un sistema del impuesto sobre sociedades justo y favorable al crecimiento. Esta propuesta contiene un paquete con 3 nuevas propuestas legislativas:

- *la reactivación de la BICCS (Base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades):*

Presentada por primera vez en 2011, la BICCS se concibió con el fin de fortalecer el mercado único en favor de las empresas. Aunque los Estados miembros realizaron importantes avances en numerosos aspectos esenciales de la anterior propuesta de BICCS, no fueron capaces de alcanzar un acuerdo definitivo al respecto. Tras recabar la opinión de los Estados miembros, las empresas, la sociedad civil y el Parlamento Europeo, la nueva propuesta refuerza los elementos en favor de la actividad empresarial de la propuesta anterior con el fin de ayudar a las empresas transfronterizas a reducir sus costes y trámites administrativos, y de apoyar la innovación. La reactivación de la BICCS contribuirá también a crear condiciones de igualdad respecto de las multinacionales en Europa, cegando los canales que utilizan para eludir impuestos.

Para fomentar un progreso acelerado, la BICCS se ha desglosado en un proceso en dos fases más fácil de gestionar. La base común puede acordarse con rapidez de modo que las empresas y los Estados miembros accedan a los beneficios fundamentales que se derivarán de

<sup>7</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/corporate-tax-reform-package\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/corporate-tax-reform-package_en)



ella. La consolidación debería introducirse poco después y permitiría obtener todas las ventajas del sistema en su integridad. En este sentido, se va a trabajar sobre dos textos legislativos: la propuesta de Directiva sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades<sup>8</sup> y la propuesta de Directiva sobre una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades<sup>9</sup>.

Con la nueva BICCS, las empresas contarán por primera vez con un código normativo único para calcular sus beneficios imponibles en la UE en su conjunto. En comparación con la anterior propuesta de 2011, el nuevo sistema del impuesto sobre sociedades:

- será obligatorio para los grandes grupos multinacionales, aquellos con mayor capacidad para ejercer prácticas de planificación fiscal agresiva, garantizando de esta forma que las empresas con ingresos globales superiores a 750 millones de euros anuales serán objeto de gravamen donde realmente obtengan sus beneficios;
- permitirá colmar las lagunas asociadas actualmente al traslado de beneficios a efectos fiscales;
- incitará a las empresas a financiar sus actividades a través de recursos propios recurriendo a los mercados en lugar de orientarse hacia el endeudamiento;
- apoyará la innovación a través de incentivos fiscales destinados a las actividades de investigación y desarrollo (I+D) vinculadas a la actividad económica real.

Es importante destacar que la BICCS no aborda la fijación de los tipos del impuesto sobre sociedades, ya que este aspecto sigue siendo un ámbito de soberanía nacional. Sin embargo, creará

8 [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_685\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf)

9 [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_683\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf)

un sistema de cálculo de la base imponible de las empresas transfronterizas más transparente, eficiente y justo, que permitirá una reforma sustancial de la imposición de las empresas en toda la UE.

*-Resolución de litigios de doble imposición.*

La Comisión propone también un sistema perfeccionado de resolución de litigios de doble imposición en la UE.

*-Respuesta a las asimetrías con países no pertenecientes a la UE.*

La tercera propuesta del paquete presentado (propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países<sup>10</sup>) incluye nuevas medidas para impedir que las empresas aprovechen las lagunas, denominadas asimetrías híbridas, entre los sistemas fiscales de los Estados miembros y de los países no pertenecientes a la UE para eludir la imposición.

El paquete incluye, asimismo, una Comunicación general, en la que se exponen las razones políticas y económicas de las propuestas, así como evaluaciones de impacto sobre la BICCS y el mecanismo de resolución de litigios. Estas propuestas legislativas se presentarán ahora al Parlamento Europeo a efectos de consulta y al Consejo para su adopción.

El paquete de reforma fue estudiado, de forma general, por primera vez en la reunión del grupo de fiscalidad directa adscrito al Consejo ECOFIN, el pasado 3 de noviembre. La propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países se ha tratado específicamente en varias reuniones durante el mes de noviembre.

#### **2.4. Propuesta de Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses**

10 <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-687-F1-ES-MAIN.PDF>



## y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros

El grupo de trabajo de fiscalidad directa adscrito al ECOFIN trató sobre esta propuesta y, en concreto, sobre la inclusión de una cláusula general anti-abuso y de una cláusula sobre imposición efectiva mínima en su reunión de 22 de septiembre. En esta reunión se puso en evidencia que la mayoría de los países apoyan la inclusión de una cláusula general anti-abuso en la Directiva. Sin embargo, en relación a la imposición efectiva mínima, hay dos bloques de países: los que están a favor de la inclusión de la cláusula en la Directiva y los que están en contra. Los debates continuarán durante los próximos meses.

### 2.5. Reuniones del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

El Consejo ECOFIN de junio adoptó conclusiones en las que acogía con satisfacción los progresos realizados por el Código de Conducta durante la Presidencia de los Países Bajos (enero-junio 2016), tal y como figura en su informe<sup>11</sup>.

Los Ministros acogieron con satisfacción, en particular, el acuerdo sobre las notas de orientación y explicativas sobre los desajustes de los establecimientos permanentes híbridos que implican a terceros países. Asimismo, pidieron al Grupo que continuara supervisando el *standstill* y la ejecución del *rollback* y le invitaron a que continuara su labor en el marco del programa de trabajo de 2015. Finalmente, invitaron al Grupo a seguir vigilando la adecuación a los regímenes de *patent box* al *nexus approach* acordado.

Durante el semestre de la Presidencia eslova, el subgrupo del Código de Conducta se reunió los días 15 de julio, 14 de septiembre, 6 de octubre y 14 de octubre para debatir sobre los criterios y proceso para identificar jurisdicciones problemáticas en materia fiscal de terceros países y crear una lista común de la UE. Como base para este trabajo, la Comisión Europea

presentó, el 15 de septiembre, un cuadro de indicadores para ayudar a los Estados miembros a seleccionar los terceros países con los que la UE debería entablar un diálogo sobre cuestiones de buena gobernanza fiscal. El Consejo ECOFIN, de 8 de noviembre, aprobó los criterios y proceso para identificar estas jurisdicciones no-cooperativas.

El subgrupo volvió a reunirse, el 30 de septiembre y el 13 de octubre, para hablar sobre la clarificación de los criterios 3 y 4<sup>12</sup> del Código de Conducta.

En lo que al grupo de Código de Conducta se refiere, éste se reunió el 20 de julio, el 21 de septiembre, el 19 de octubre y el 24 de noviembre debatió, entre otras cuestiones, sobre el *standstill* y la ejecución del *rollback*, los *patent boxes* de Francia, las directrices sobre las condiciones y reglas para la emisión de *tax rulings* por parte de los Estados miembros, las transferencias de beneficios salientes, los trabajos del subgrupo relativos a la identificación de jurisdicciones prob-

12 B. Dentro del ámbito de aplicación especificado en la letra A, deben considerarse potencialmente perniciosas y, por consiguiente, afectadas por el presente Código las medidas fiscales que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate. Dicho nivel impositivo puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente. En la evaluación del carácter pernicioso de dichas medidas, se tendrá en cuenta, entre otros aspectos,

1) si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes, o

2) si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional, o

**3) si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales. o**

**4) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE, o**

5) si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia

11 <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9912-2016-INIT/en/pdf>

lemáticas en materia fiscal de terceros países y la creación de una lista común de la UE, y a la clarificación de los criterios 3 y 4 del Código.

### 3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

#### 3.1. Plan de Acción sobre el IVA

La Comisión Europea presentó, el pasado 7 de abril, una Comunicación denominada Plan de Acción sobre el IVA, titulada: "Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir"<sup>13</sup>.

Este Plan define las actuaciones que deben realizarse en los próximos años para mejorar el funcionamiento de este impuesto armonizado en la UE y su contribución al mercado único, el empleo, el crecimiento, la inversión, la competitividad y a reducir la brecha del IVA. El Plan de Acción se articula en diferentes áreas de actuación:

- Acciones urgentes para la lucha contra el fraude del IVA.
- Adaptación de la economía digital al mercado único en un mundo globalizado.
- Simplificación de las cargas administrativas y procedimientos para las PYMES.
- Establecimiento de un régimen definitivo de tributación en destino de las operaciones intracomunitarias.
- Revisión de los productos y servicios a los que aplicar los tipos impositivos reducidos del IVA buscando una mayor flexibilidad para los EEMM.

Cada una de las cuestiones antes analizadas presenta un diferente grado de avance, y el propio Plan de Acción recoge un calendario de medidas a corto, medio y largo plazo.

Estas medidas que incluye el Plan son muy variadas. Entre ellas, hay algunas que requieren modificación de la Directiva IVA: Artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), con unanimidad en el Consejo y consulta previa al Parlamento y al Comité Económico y Social.

Desde su presentación en abril de 2016, el Plan está siendo discutido en diferentes instancias del Consejo (grupo de fiscalidad, grupo de alto nivel, ECOFIN) y, dada la amplitud de su contenido, se espera que así siga ocurriendo en las siguientes Presidencias.

#### 3.2. La inversión del sujeto pasivo

Durante la Presidencia neerlandesa, la Comisión se comprometió a presentar en 2016 una propuesta legislativa de modificación de la Directiva IVA por la que se permita una derogación temporal a ciertos Estados miembros para aplicar la inversión del sujeto pasivo a las operaciones domésticas por encima de un límite cuantitativo determinado. Esta iniciativa se conoce comúnmente como "Proyecto Piloto de Generalización de la Inversión del Sujeto Pasivo".

Actualmente la regla general del IVA es que quien entregue el bien o preste el servicio (proveedor) repercuta el impuesto al destinatario de la operación (el cliente).

La "inversión del sujeto pasivo" es una excepción a esa regla para operaciones entre empresarios, de forma que el proveedor no repercute IVA al cliente-empresario, sino que este último es el deudor del impuesto, sin perjuicio del derecho de deducción que pueda tener. Por lo tanto, está obligado a ingresar el IVA, pero al mismo tiempo puede deducir ese mismo IVA si cumple con los requisitos exigibles.

La Directiva contempla esta excepción desde dos puntos de vista; técnico y como herramienta contra el fraude.

- (i) Solución técnica para las prestaciones de servicios realizada por un empresario no

establecido a un empresario sí establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

- (ii) Como herramienta legislativa para reducir el riesgo de fraude de IVA, la Directiva establece diversas vías para aplicarlo de forma optativa por los Estados miembros. Una de estas vías es la implementada en 2013; el "mecanismo de reacción rápida", por el que se permite, hasta el 31/12/2018, que los Estados miembros "en casos de urgencia imperiosa" apliquen la inversión del sujeto pasivo para prevenir "fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables."

La iniciativa actual del Proyecto Piloto responde a que existen Estados miembros que consideran preferible que la inversión del sujeto pasivo se convierta en la norma, se generalice, es decir, que no sea la excepción. Para mostrar sus ventajas, estos Estados apoyan un Proyecto Piloto.

Existe consenso entre los Estados miembros en la importancia de combatir el fraude fiscal en el IVA. En este contexto, además de medidas convencionales como la cooperación administrativa, la utilización de las nuevas tecnologías y la gestión y explotación de información relevante para prevenir y reprimir el fraude y la elusión fiscal, es objeto de debate las oportunidades que puede aportar en el IVA el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

En concreto, tanto en el Consejo como en la Comisión, se analizan los potenciales efectos que podría suponer (i) generalizar la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo y (ii) un proyecto piloto como el que se plantea al efecto.

### **3.3. El Consejo aprueba las normas sobre el IVA aplicables a los bonos**

Tras varios años de debates entre los 28 Estados miembros, el 27 de junio de 2016, el Consejo adoptó una Directiva destinada a aumentar la seguridad jurídica de las operaciones con bonos mediante la armonización de las normas sobre el IVA en este ámbito.

El objetivo de la Directiva es reducir el riesgo de discrepancias entre las normas fiscales nacionales, que dan lugar a doble imposición, no imposición u otras consecuencias no deseadas. Esto puede ocurrir cuando un bono se emite en un Estado miembro y se utiliza en otro, y especialmente cuando los bonos se comercializan.

Los bonos se utilizan cada vez más y pueden adoptar distintas formas; entre otras, por ejemplo, las tarjetas prepagadas de telecomunicaciones, las tarjetas regalo o los cupones de descuento para la adquisición de bienes o servicios.

Con un ámbito de aplicación más restringido que la propuesta de la Comisión de 2012, la directiva define los bonos univalentes y los bonos polivalentes, y en ambos casos establece unas normas para determinar el valor imponible de las operaciones.

Los Estados miembros disponen hasta el 31 de diciembre de 2018 para incorporar la directiva a sus disposiciones legales y reglamentarias nacionales. Las disposiciones solo se aplicarán a los bonos emitidos a partir de esa fecha.

## **4. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS**

El Consejo ECOFIN, de 17 de junio, debatió sobre la propuesta de Directiva para introducir un impuesto sobre las transacciones financieras en 10 Estados miembros de la UE. Se seguirá trabajando durante los próximos meses.

Los 10 países participantes (Austria, Bélgica, Francia, Alemania, Grecia, Italia, Portugal, Eslovaquia, Eslovenia y España) prevén introducir un impuesto sobre las transacciones financieras mediante la vía de la "cooperación reforzada".

Durante el Consejo ECOFIN, se hizo hincapié en que el resultado debe ser satisfactorio para todos los Estados miembros, tanto para aquellos que deseen tener un sistema de imposición sobre transacciones financieras común como para los que no participan en la cooperación reforzada.

## 5. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

### 5.1. Presentación de la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso a la información por parte de las autoridades tributarias contra el blanqueo de capitales

La propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso a la información por parte de las autoridades tributarias contra el blanqueo de capitales fue presentada por la Comisión Europea, el 5 de julio de 2016.

La Directiva 2014/107/UE por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE (Directiva relativa a la cooperación administrativa) se adoptó en 2014 y se aplica desde el 1 de enero de 2016 a 27 Estados miembros y, a partir del 1 de enero de 2017, también a Austria. La Directiva aplica dentro de la UE la Norma de Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras. Como tal, garantiza que la información sobre los titulares de cuentas financieras se comunique al Estado miembro en que resida el titular.

Además, la Directiva 2014/107/UE prevé que, cuando el titular de la cuenta sea una estructura de intermediación (es decir, una entidad pasiva no financiera), las instituciones financieras examinen dicha entidad e identifiquen a las personas que ejercen el control (titularidad real, según la terminología de blanqueo de capitales) y lo notifiquen. Este elemento importante de aplicación de la Directiva supone un paso que depende enteramente de la información sobre blanqueo de capitales para identificar a las personas que ejercen el control.

Sin el acceso de las autoridades fiscales a la información sobre blanqueo de capitales se merma considerablemente la eficacia del control de las instituciones financieras sobre la aplicación de la Directiva relativa a la cooperación administrativa. A falta de dicha información, tales autoridades no pueden efectuar el seguimiento ni auditar o confirmar que las entidades financieras apliquen adecuadamente la Directiva ni tampoco identificar correctamente a las personas que ejercen el control de las estructuras intermediarias.

Por consiguiente, el objetivo de esta propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso a la información por parte de las autoridades tributarias contra el blanqueo de capitales, es habilitar a las autoridades fiscales un acceso regular a los datos de blanqueo de capitales que les permita desempeñar sus funciones de seguimiento de la adecuada aplicación de la Directiva sobre cooperación administrativa por los organismos financieros.

El acceso de las administraciones tributarias a la información sobre blanqueo de capitales varía considerablemente en la UE. Aun cuando se conceda el acceso, las autoridades siguen encontrando a menudo obstáculos importantes que dificultan la efectividad de su labor de lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Las modificaciones de la Cuarta Directiva contra el blanqueo de capitales son importantes para detectar mejor el blanqueo de capitales, la corrupción, la financiación del terrorismo y otras actividades delictivas. Las autoridades fiscales deben también tener acceso a dicha información para ejercer del mejor modo su facultad de combatir el fraude y la evasión fiscal. Por consiguiente, la Comisión propone que este acceso se conceda mediante la Directiva sobre cooperación administrativa, que es el marco de muchas de las demás medidas de transparencia fiscal de la UE.

La habilitación de dicho acceso se refiere a cuestiones de organización interna de los Estados miembros y no implica ninguna obligación de notificación u otra modalidad administrativa por parte de interesados externos. Cualquier posible carga adicional para las entidades financieras que deben presentar información sobre blanqueo de capitales a las autoridades fiscales durante los controles, revisiones y auditorías:

- estaría estrechamente ligada a la supervisión de las obligaciones ya existentes, cuyo impacto en la carga administrativa ya se tuvo en cuenta cuando se establecieron inicialmente dichas obligaciones;
- se plantearía caso por caso en función de los resultados de los controles, revisiones y auditorías, y

- siempre en el contexto de los controles, revisiones y auditorías globales del cumplimiento de las obligaciones existentes para la identificación de personas sujetas a obligación de notificación con arreglo a la Directiva sobre cooperación administrativa, y no solo a la obligación de identificar a las personas que ejercen el control o los beneficiarios efectivos.

La propuesta de Directiva fue abordada a nivel técnico en el grupo de fiscalidad del Consejo, el 6 de septiembre y se aprobó en el Consejo el 8 de noviembre. Se aplicará a partir del 1 de enero de 2018. El Consejo adoptará la Directiva una vez que el Parlamento Europeo haya emitido su dictamen.

## **5.2. Acuerdo entre la UE y Mónaco sobre el intercambio automático de datos fiscales**

El Consejo ECOFIN, de 12 de julio de 2016, adoptó una Decisión por la que se autoriza la firma, en nombre de la UE, de un acuerdo con Mónaco destinado a mejorar el cumplimiento tributario por los ahorradores privados.

El acuerdo quiere contribuir a los esfuerzos encaminados a reprimir la evasión fiscal, al disponer el intercambio automático de información entre los Estados miembros de la UE y Mónaco. Así, las administraciones tributarias de cada parte tendrán un mejor acceso transfronterizo a la información sobre las cuentas financieras de los residentes de la otra parte.

Este acuerdo mejora un acuerdo de 2004 por el que Mónaco aplicaba medidas equivalentes a las dispuestas en una Directiva de la UE sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro. Su objetivo es ampliar el intercambio automático de información sobre cuentas financieras para impedir que los contribuyentes oculten capital que represente renta o activos por los que no se han pagado impuestos.

El acuerdo garantiza que Mónaco aplique unas medidas reforzadas que son equivalentes a las medidas vigentes en la UE. No obstante, si bien el

acuerdo de 2004 se basaba en la Directiva de la UE sobre fiscalidad del ahorro, esa Directiva ahora ha quedado derogada. La Directiva 2003/48/CE fue derogada en noviembre de 2015 con objeto de suprimir su superposición con la Directiva 2014/107/UE, que contiene disposiciones reforzadas para impedir la evasión fiscal.

Asimismo, el acuerdo lleva a efecto el intercambio automático de información financiera que viene fomentado por una norma mundial de la OCDE de 2014.

El acuerdo trata de limitar las posibilidades que tienen los contribuyentes de servirse del traslado de activos para evitar ser denunciados ante las autoridades tributarias. La información que ha de intercambiarse no afecta solamente a los ingresos como intereses y dividendos, sino también a los saldos en cuentas y a los ingresos derivados de la venta de activos financieros.

Las administraciones tributarias de los Estados miembros y de Mónaco podrán: identificar de forma correcta e inequívoca a los contribuyentes de que se trate; administrar y hacer cumplir su legislación tributaria en situaciones transfronterizas; evaluar las probabilidades de que se esté cometiendo evasión fiscal; evitar investigaciones ulteriores innecesarias.

Tras la firma del acuerdo con Mónaco, la celebración del acuerdo fue aprobada como punto sin debate en la sesión del Consejo ECOFIN, el 11 de octubre. Las partes procurarán posibilitar la entrada en vigor del acuerdo el 1 de enero de 2017.

La UE firmó unos acuerdos similares, respectivamente, con Suiza el 27 de mayo de 2015, con Liechtenstein el 28 de octubre de 2015, con San Marino el 8 de diciembre de 2015 y con Andorra el 12 de febrero de 2016.

## **5.3. Acuerdo entre la UE y Andorra sobre el intercambio automático de datos fiscales**

El acuerdo con Andorra se firmó el 12 de febrero de 2016. La celebración de este acuerdo, fue



aprobaba como punto sin debate en la sesión del Consejo, el 20 de septiembre.

El acuerdo mejorará el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los ahorradores privados y contribuirá a reprimir la evasión fiscal, al disponer el intercambio automático de información entre los Estados miembros de la UE y Andorra. De esta forma las administraciones tributarias de ambas partes tendrán un mejor acceso transfronterizo a la información sobre las cuentas financieras de los residentes de la otra parte.

El acuerdo mejora un acuerdo de 2004 que obligaba a Andorra a aplicar medidas equivalentes a las dispuestas en una Directiva de la UE sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro. Además, ampliará el intercambio automático de información sobre cuentas financieras para impedir que los contribuyentes oculten capital que represente ingresos o activos por los que no se han pagado impuestos.

## 6. PROCEDIMIENTOS

### 6.1. Dictámenes motivados

22 julio - La Comisión Europea pide a Austria que modifique su normativa sobre el régimen del IVA aplicable a los derechos de reventa de las obras de arte

La Comisión pide a Austria que modifique sus normas sobre la sujeción al IVA de los derechos de reventa de obras de arte. Los derechos de reventa, que dan lugar a lo que comúnmente se conoce como "canon", constituyen un derecho de propiedad intelectual que permite a un artista recibir un porcentaje del precio de venta de una obra de arte cuando esta se revende. En Austria, la reventa de obras de arte está sujeta a IVA. Dado que no existe relación contractual alguna entre el comprador y el artista, la Comisión considera que dicha disposición constituye una infracción del artículo 2 de la Directiva sobre el IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo). Esto también está en consonancia con una sentencia del TJUE (C-16/93, Tolsma) que declaró que debe existir una relación jurídica entre el presta-

dor del servicio y el destinatario de tal servicio para que este pueda considerarse gravable. El 17 de octubre de 2014 se envió una carta de emplazamiento a Austria. La petición adopta ahora la forma de dictamen motivado. Austria dispone de dos meses para actuar; de no hacerlo, la Comisión podría llevarla ante el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE).

22 julio - La Comisión Europea pide a Austria que modifique determinadas normas que obligan a los contribuyentes no residentes a designar representantes fiscales

La Comisión pide a Austria que modifique las normas que obligan a los contribuyentes no residentes a designar representantes para administrar sus asuntos fiscales en su nombre. Las personas residentes en Austria no tienen que cumplir con esta legislación. La Comisión considera que estas disposiciones dan lugar a un trato discriminatorio por razón de la nacionalidad y son contrarias al derecho a la libre circulación de mercancías, capitales, servicios y personas establecido en los artículos 18, 21, 45, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y los artículos 4, 28, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (Acuerdo EEE). El 31 de marzo de 2014 se envió una carta de emplazamiento a Austria. La petición adopta ahora la forma de dictamen motivado. Austria dispone de dos meses para actuar; de no hacerlo, la Comisión podría llevarla ante el TJUE.

29 septiembre - La Comisión Europea pide a Polonia que aplique las normas para reforzar la asistencia mutua y el intercambio de información

La Comisión Europea ha pedido a Polonia que transponga plenamente la Directiva 2014/107/UE del Consejo, referente a la asistencia mutua en materia de impuestos sobre la renta y el capital. Dicha Directiva, que modifica la Directiva 2011/16/UE respecto a la obligatoriedad del intercambio automático de información entre las autoridades tributarias nacionales, pretende reforzar la cooperación administrativa entre Estados miembros para luchar mejor contra la evasión fiscal y el fraude fiscal. Los Estados



miembros tenían que transponer dichas normas el 1 de enero de 2016 a más tardar. Polonia todavía no ha notificado a la Comisión todas las medidas necesarias para la plena transposición de la Directiva al Derecho nacional. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podría llevar a Polonia ante el TJUE.

22 octubre - La Comisión Europea pide a Polonia que ponga fin al trato fiscal discriminatorio de las contribuciones a las pensiones pagadas a las cuentas individuales de seguro de pensiones (IKZE)

La Comisión pide a Polonia que modifique su normativa sobre fiscalidad, que trata las cotizaciones a determinadas cuentas privadas de pensiones abiertas en instituciones financieras polacas de modo más favorable que las abiertas en otros Estados miembros. La legislación polaca estipula que las cotizaciones a cuentas privadas de pensiones solo son deducibles a efectos fiscales si se pagan a las cuentas individuales de seguro de pensiones (IKZE) abiertas en fondos de inversión, sociedades de corretaje, aseguradoras, bancos y fondos de pensión polacos. Esto quiere decir que dichos pagos a instituciones polacas reciben un trato más favorable que las cotizaciones abonadas a otras similares establecidas en otros Estados miembros de la UE y del EEE. Tal diferencia de trato fiscal puede constituir una infracción de los principios de libre prestación de servicios y de libre circulación de capitales, establecidos en los Tratados. La petición de la Comisión adopta la forma de un dictamen motivado. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a Polonia ante el TJUE.

## 6.2. Tribunal de Justicia de la UE

8 septiembre - Conclusiones de la Abogado General en el asunto C-390/15<sup>14</sup>

<sup>14</sup> <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2016-09/cp160091es.pdf>

La Abogado General Kokott considera que la exclusión de los libros, periódicos y revistas digitales suministrados electrónicamente del tipo reducido del IVA es compatible con el principio de igualdad de trato. A este respecto, la Directiva del IVA es válida.

## 7. INFORMES Y PUBLICACIONES

“TAXATION PAPERS”

TAXATION PAPER No. 63 – 2016 - Study on The Effect of Inflation and Interest Rates on Forward-Looking Effective Tax Rates  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_63.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_63.pdf)

TAXATION PAPER No. 64 – 2016 - The Impact of Tax Planning on Forward-Looking Effective Tax Rates  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_paper\\_64.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_64.pdf)

TAXATION PAPER No. 65 – 2016 – The Effects of Tax Reforms to Address the Debt-Equity Bias on the Cost of Capital and on Effective Tax Rates  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_paper\\_65.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_65.pdf)

TAXATION PAPER No. 66 – 2016 – Modelling corporate tax reform in the EU: New calibration and simulations with the CORTAX model  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_paper\\_66.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_66.pdf)





## MODIFICACIONES PREVISTAS EN LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA

FRANCISCO JAVIER ARRÁZOLA ARRIEN (\*)

Gran parte de las novedades de esta reforma tienen su origen en la Ley 34/2015, de 21 de setiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Se hace mención a las que he considerado más relevante.

### 1.- Condonación de sanciones

La condonación de sanciones, sólo podrá realizarse mediante Norma Foral, por lo que desaparece la posibilidad de condonación de las sanciones, que era una facultad graciable del Diputado de Haciendas, Finanzas y Presupuestos. Cuando la ejecución de la sanción afectaba grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía, o bien produjese quebrantos a los intereses generales, la solicitud de condonación debía ir informada por el Director de Hacienda.

### 2.- Infracción en los supuestos en que se aplique la cláusula anti elusión.

El artículo 14 de la Norma Foral General Tributaria de Álava, establece que las liquidaciones en que se aplique la cláusula anti elusión se liquiden intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

El proyecto de Norma Foral contempla la posibilidad de sancionar en estos supuestos, en aque-

llos casos en que el criterio de la Administración haya sido claro y suficientemente público.

Establece el primer párrafo del número 2 del artículo 211 bis:

*“El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso de objeto de regularización y aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo de presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.”*

### 3.- Aportación de libros registro de manera periódica. Suministro Inmediato de Información

Dentro de las obligaciones tributarias formales, reglamentariamente establece la Norma que se podrán regular los supuestos en los que la aportación de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

Parece que esta disposición prepara la implantación del Suministro Inmediato de Información (SII), sistema por el cual algunas empresas (grandes empresas, grupos de IVA e inscritos en el sistema de devolución mensual) deberán enviar a la Administración Tributaria en un máximo de cuatro días hábiles el detalle de las facturas emitidas y recibidas.

(\*) Ldo. en C. Económicas y Empresariales.

Entre los supuestos de infracción se añade uno relacionado con el denominado SII:

*“El retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, multa pecuniaria proporcional de un 0,5% del importe de la factura objeto de registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros”*

#### **4.- Ampliación a 20 años del plazo de prescripción para revisar las bases compensadas o pendientes de compensar y las deducciones deducidas o pendientes de deducir.**

Se diferencia el derecho de la Administración a comprobar e investigar, del derecho a determinar la deuda tributaria. Con la norma propuesta la administración podrá comprobar y liquidar las declaraciones durante el periodo de prescripción de 5 años, pero si en éstas se compensan bases o se deducen cuotas, procedentes de periodos anteriores, la administración podrá comprobar e investigar la procedencia de las bases que se compensan o las deducciones que se aplican, durante un periodo de 20 años.

En las inspecciones de alcance general, esta facultad se entiende incorporada en el procedimiento, en las de carácter parcial y otros procedimientos de inspección, debe de mencionarse expresamente y en concreto el ejercicio o ejercicios en que se va a comprobar las bases a compensar o cuotas a deducir.

Los 20 años parece que responden a la suma del periodo en que el contribuyente puede deducir las cuotas o compensar las bases impositivas negativas, que son de quince años más los 5 años de prescripción normal en que cada declaración, puede ser revisada.

Una norma con el mismo objetivo, pero no de una manera tan contundente, está recogida en artículo 102.3 de la Norma Foral General Tributaria de Álava. Esta norma quedara suprimida si el proyecto se aprueba:

*“3. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas, así como la constatación de la concurrencia en aquellos ejercicios de los presupuestos de hecho necesarios para el nacimiento del derecho a la compensación, aplicación o devolución correspondientes, deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales.”*

#### **5.- Prescripción de las obligaciones tributarias conexas**

La interrupción de la prescripción a una obligación tributaria determinará la interrupción de la prescripción relativa a las obligaciones tributarias conexas del obligado tributario.

Define el proyecto de norma como obligación tributaria conexa aquella en la que alguno de sus elementos resulte afectado o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto.

Un caso de obligación conexa sería la relación IVA e ITP. Si se interrumpe la prescripción a efectos del IVA, se interrumpe la prescripción a efectos del ITP. De esta manera las liquidaciones que haya que realizar o las devoluciones que procedan, tendrán su correspondencia en las liquidaciones o devoluciones que haya que realizar en el otro impuesto.

Lo mismo ocurriría si estamos hablando de periodos en que se debía declarar una operación. La interrupción de la prescripción de un periodo determina, la interrupción de la prescripción de los periodos en que se debieron declarar o se declararon, estas operaciones.

#### **6.- Mención expresa a los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal**

El artículo 80 del Proyecto de Norma Foral recoge de manera expresa la colaboración de las

asociaciones de asesores fiscales, además de las ya recogidas con anterioridad de entidades privadas, organizaciones representativas de sectores e intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

### **7.- Facultad de la Administración de cuestionar la validez de las facturas.**

La factura sigue siendo una forma prioritaria de justificación, pero en el supuesto que la Administración cuestione fundadamente su efectividad, como puede ser en los supuestos que se demuestre que el empresario que ha emitido las mismas no realice la actividad que recoge las facturas, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de la operación.

### **8.- Imprescriptibilidad para comprobar e investigar, así como para calificar operaciones realizadas en periodos ya prescritos.**

Establece el proyecto que la Administración podrá comprobar e investigar cuantos hechos, actos, elementos, actividades explotaciones, negocios, valores, así como cualesquiera circunstancias, datos o documentos con ellos relacionados, que pudieran resultar relevantes para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Dichas comprobaciones e investigaciones se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción, siempre que tal comprobación sea precisa en relación con liquidaciones, pagos, devoluciones correspondientes a periodos no prescritos.

Esta facultad incluye también la posibilidad de calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos.

Por tanto, si determinadas operaciones que se están comprobando, tienen su origen o motivación en operaciones anteriores, se podrán com-

probar las mismas aunque sean de periodos ya prescritos, en cuanto afecten a las operaciones de los periodos dentro del periodo de prescripción. Esta investigación y comprobación de periodos fuera del periodo de prescripción, puede tener como conclusión que se modifique la calificación de estas operaciones.

### **9.- Ampliación del Plazo de las Inspecciones.**

Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación se amplían a 18 meses. Este plazo podrá ampliarse con las condiciones y supuestos que establece el Reglamento de Inspección por un periodo adicional de 12 meses.

Se mantienen los mismos supuestos para poder ampliar el plazo de la comprobación:

- a) Casos de especial complejidad
- b) Supuestos en que el obligado tributario ha ocultado a la Administración alguna de las actividades empresariales o profesionales que realiza

Se mantienen los supuestos de interrupción de las actuaciones. Si esta interrupción es injustificada durante un periodo de 6 meses, no se considera interrumpida la prescripción, teniendo el carácter de espontáneas, las declaraciones que se presenten desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones.

Como supuestos de interrupción justificada se mantiene el que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, en los casos de delito fiscal, así como los supuestos señalados en el artículo 32 del Reglamento de Inspección, petición de datos a otras Administraciones o Estados, aplicación de la cláusula anti elusión, causas de fuerza mayor, planteamiento del conflicto de competencias ante la Junta Arbitral...etc.

### **10.- Agravamiento de las sanciones por incumplir las obligaciones contables y registrales, en los supuestos de borrado o manipulación de programas y archivos.**

En los supuestos en que el incumplimiento se refiera a los programas y archivos informáticos, que sirvan de soporte a la contabilidad, libros y registros, así como a los sistemas de codificación utilizados, la sanción será del 20% de la cifra de negocios del ejercicio al que se refiera la infracción, con un mínimo de 30.000 euros.

La misma sanción se aplica a los supuestos en que se compruebe que los programas y archivos informáticos que sirven de soporte para el control de la facturación y los sistemas de codificación han sido destruidos, borrados o manipulados y corresponden al periodo corriente en que se está verificando la comprobación.

Se amplía las personas infractoras, como participes en el borrado o alteración de los programas informáticos. Se extiende la responsabilidad a quien haya desarrollado el programa informático o quien lo haya alterado. La sanción será la misma que la que se acuerde para el obligado tributario

Llama la atención la cuantía de las sanciones que se proponen en este proyecto, de aplicarse estas sanciones, las cuantías serían difícilmente asumibles para los obligados tributarios.

### 11.- Sanciones referidas al control en la emisión de facturas simplificadas

Se incorpora el supuesto referido a la no emisión de facturas correspondiente al periodo en que se está realizando el control. Se establece un sanción de 600€ por cada operación.

### 12.- Ampliación de las competencias del Organismo Jurídico Administrativo

El Proyecto de Norma que comentamos amplía el ámbito de competencias del Organismo Jurídico Administrativo. No queda exclusivamente circunscrito a la aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias, incluirá también la recaudación de otros ingresos de derecho público y aquellos supuestos que se establezcan expresamente por Norma Foral.

### 13.- Dos nuevos recursos en el ámbito de las reclamaciones económicas-administrativas. Recurso de anulación y recursos contra la ejecución

#### Recurso de anulación.

Se interpone contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.
- b) Cuando se haya declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico-administrativa.
- c) Cuando se alegue incongruencia completa y manifiesta de la resolución.
- d) Contra el acuerdo de archivar las actuaciones.

#### Recurso contra la ejecución

Recurso que puede presentarse por el interesado si está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución una resolución.

### 14.- Posibilidad de revocar el NIF a las personas físicas

En la normativa actual la Disposición Adicional cuarta de la Norma Foral General Tributaria de Álava establece los efectos de la revocación del NIF de las personas jurídica y entidades.

El proyecto de Norma que comentamos, regula que la publicación de la revocación del número de identificación fiscal, determinará la pérdida de validez a efectos identificativos de dicho número en el ámbito fiscal.

Así mismo, la publicación de la revocación del NIF determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas de depósitos bancarios en que consten como titulares o autorizados los titulares de los números revocados.



Recordamos que la revocación, determina la imposibilidad de realizar inscripciones en los registros públicos, la imposibilidad de obtener el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias la baja en el Registro de operadores intracomunitarios (ROI) y en de devoluciones mensuales (REDEME) y la imposibilidad de utilizar las cuentas abiertas en entidades financieras.

### 15.- Definición de paraíso fiscal

Se incorpora a los criterios para establecer la relación de paraíso fiscales los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales que se incorpora a los acuerdos multilaterales de intercambio de información en el marco de la OCDE.

### 16.- Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública

Es una de las modificaciones de más calado del Proyecto de Norma Foral que estamos comentando. Es consecuencia de la reforma del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo a través de la Ley Orgánica 7/2012. Se hace preciso una serie de modificaciones con el objetivo de establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro y aseguramiento de las mismas en las que se inicie la tramitación del procedimiento penal. Se trata de que la vía penal no suponga un retraso en el cobro de las deudas tributarias, como consecuencia de la propia prolongación del procedimiento.

Las principales novedades introducidas en el proyecto serían las siguientes:

- a) La práctica de liquidaciones en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública estableciendo los supuestos en que la administración se abstendría de girar la liquidación:

- Cuando la tramitación de la liquidación pueda ocasionar la prescripción del delito.

- Cuando no pueda determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no pudiera atribuirse a un obligado tributario concreto.
- Cuando la liquidación pudiese perjudicar la investigación o comprobación de la liquidación.

A diferencia del régimen legal anterior, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito, la regla general habrá de ser la continuación de la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales, sin perjuicio que se pase el tanto de culpa o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. De esta forma, se dictará la correspondiente liquidación separando en dos liquidaciones diferentes aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados al posible delito contra la Hacienda Pública de los que no lo estén. Respecto a este último, las actuaciones se ajustarán al régimen ordinario de la liquidación.

Se mantiene lógicamente, la imposibilidad de iniciar o continuar un procedimiento administrativo sancionador en relación con unos mismos hechos cuando se aprecie la posible comisión del delito.

- b) Se incluye en la NFGTA la definición legal del concepto de regularización voluntaria al definirla como el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se hubiera notificado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación. Se especifica que la deuda tributaria a estos efectos se entiende integrada por todos los elementos a que se refiere el artículo 57 de la Norma Foral General Tributaria de Álava, debiendo proceder a la autoliquidación e ingresos simultáneos tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso.

También se prevé expresamente la posibilidad de que se proceda a la regularización

voluntaria una vez prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. En este ámbito, se confirma la potestad de la Administración tributaria de realizar las comprobaciones necesarias para determinar, en su caso, la existencia de una regularización voluntaria en los términos antes expuestos, solo cuando no se alcance la certeza en cuanto a dicha regularización, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

c) Se regla expresamente el procedimiento a seguir en caso de que se practique una liquidación tributaria con algunas previsiones ciertamente novedosas como serían las siguientes:

- La propuesta de liquidación será notificada al obligado tributario concediéndole un trámite de audiencia para la formulación de alegaciones por un periodo de quince días.
- Los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir en ningún caso producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la deuda tributaria vinculada al delito.
- Examinadas las alegaciones, el órgano competente dictará liquidación administrativa, con autorización previa o simultánea del órgano competente para interponer la denuncia o querrela y, una vez dictada, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.
- El periodo voluntario de ingreso de la deuda tributaria resultante de la liquidación administrativa, una vez pasado el tanto de culpa o remitido el expediente al Ministerio Fiscal, solo comenzará a computarse desde que le sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente.

- La inadmisión de la querrela o denuncia determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior al de dictarse la liquidación vinculada al delito, procediéndose entonces a la formalización del acta correspondiente.

- En caso de concurrencia de conductas dolosas determinantes de un posible delito fiscal con otros elementos o cuantías susceptibles de regularización respecto de los que no sea apreciable la concurrencia de dicho comportamiento doloso, se efectuarán dos liquidaciones:

- Una vinculada a delito a la que se sumarán todos los elementos respecto de los que se aprecie dolo y de la que se minorarán todos los ajustes a que el obligado tributario tuviera derecho, así como las partidas a deducir o compensar en base o en cuota y la propia cuota inicialmente ingresada.
- Una propuesta de liquidación comprensiva de todos los elementos comprobados (vinculados o no al delito) de la que se deducirá la cantidad resultante de la propuesta vinculada al delito.

- Frente a la liquidación administrativa vinculada a un posible delito no procederá recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que determine el proceso penal. Por el contrario, frente a la liquidación que resulte de los elementos y cuantías no vinculados con el posible delito, caben interponerse los recursos y reclamaciones generales.

d) En el ámbito de la recaudación de estas deudas tributarias, se prevé expresamente que la existencia del proceso penal no

paralizará las actuaciones dirigidas al cobro de la deuda. Frente a los actos de procedimiento de recaudación solo son oponibles determinados motivos tasados.

- e) Así mismo, se definen como responsables de la deuda tributaria liquidada a quienes hubiesen sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y que hayan sido imputados en el proceso penal por el delito denunciado condenados a resultas del mismo.
- f) Se modifica la Disposición Adicional séptima de la Norma Foral General Tributaria de Álava (Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito fiscal contra la Hacienda Pública) con el objeto de incluir en el ámbito de la responsabilidad civil la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya liquidado por prescripción o por otra causa legal, incluidos los intereses de demora, junto a la pena de multa. Igualmente se prevé que esta responsabilidad se exija por el procedimiento administrativo de apremio.
- g) Se introducen algunas modificaciones en medidas cautelares con el objetivo de adaptar su redacción anterior a la aparición de esta dualidad de liquidaciones antes inexistente (Artículo 78 de la Norma Foral General Tributaria de Álava).

### 17.- Ayudas de Estado

Se añade un nuevo título VII a la Norma Foral General tributaria de Álava que regula de forma específica los procedimientos a seguir para la ejecución de las Decisiones de recuperación de ayudas de Estado, diferenciando el procedimiento de recuperación en función de que implique o no la regularización de una obligación tributaria.

Este nuevo Título viene a adaptar la legislación española a la normativa comunitaria en relación con las ayudas ilegales e incompatibles en de-

sarrollo del Reglamento 659/1999, con mención expresa a las reglas específicas de prescripción aplicables en esta materia en virtud de la normativa comunitaria (10 años) o al hecho de que el incumplimiento del plazo de 6 meses de duración de procedimiento previsto en el artículo 100 de la Norma Foral General Tributaria de Álava no determine la caducidad del mismo. Los intereses de demora se registrarán igualmente por lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea (Reglamento (CE) 794/2004).

Se establece la imposibilidad de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas resultantes de la ejecución de las decisiones de recuperación. Contra la resolución liquidación que se derive de la ejecución de decisiones de recuperación podrá interponerse recurso ordinario de reposición y, en su caso, reclamación económico-administrativa. En este sentido, se estipula que, en caso de revisión, solo cabrá la suspensión si se presta garantía consistente en el depósito de dinero en la Caja General de Depósitos.

El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria deberá terminar por resolución expresa que incluya los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación y el ámbito temporal objeto de las actuaciones, la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven y la liquidación provisional o manifestación expresa de que ésta no procede; o con el inicio de un procedimiento inspector. En estos casos, cuando una resolución judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones administrativa, éstas deberán finalizarse en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo de 6 meses establecido en el artículo 100 de la NFGTA, o en el plazo de 3 meses, si este fuera superior.

Cuando la decisión de regularización no implique la regularización de una obligación tributaria el procedimiento se simplifica reduciéndose los plazos de tramitación (de 6 a 4 meses) y el alcance de las actuaciones a desarrollar.



### I.- INTRODUCCIÓN.

El Parlamento Vasco aprobó el 25 de junio de 2015 la Ley de Derecho Civil Vasco. Esta disposición general, que sucede a la Ley 3/1992, de 1 de julio (del Derecho civil foral del País Vasco), tiene, o debe tener, efectos en el ámbito tributario y, consecuentemente, han de adoptarse las disposiciones correspondientes por las Juntas Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Recientemente se ha aprobado por las Juntas Generales de Gipuzkoa la Norma Foral 4/2016, de 14 noviembre (de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco). En Álava y Bizkaia no existe aún una normativa tributaria, aprobada por las Instituciones forales, que trate de la adecuación del sistema tributario a la Ley de Derecho Civil Vasco.

En este marco, en el presente trabajo se realizan una serie de reflexiones, efectuadas desde el ámbito personal, sobre las principales cuestiones a considerar en el campo de la fiscalidad.

De forma concreta, la nueva legislación civil vasca afecta a la Norma Foral General Tributaria, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre el Patrimonio y a los cinco Impuestos municipales.

### II.- NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA.

En lo que respecta a la Norma Foral General Tributaria, las principales materias que se ven afectadas directamente por la normativa civil vasca son las siguientes.

#### 1.- Transmisión de las obligaciones tributarias.

La Ley de Derecho Civil Vasco señala expresamente que el heredero responde de las obli-

gaciones del causante, de los legados y de las cargas hereditarias hasta el valor de los bienes heredados en el momento de la delación.

Como puede apreciarse, se establece una limitación a la responsabilidad de los herederos ya que no van a responder más allá del valor que tengan los bienes heredados. Esta limitación de responsabilidad se extiende, y esto es importante, no a los bienes y derechos de la herencia, sino a su valor, lo que introduce una matización de importantes consecuencias prácticas.

Esta limitación de responsabilidad tiene trascendencia tributaria ya que la Norma Foral General Tributaria permite, en estos momentos, trasladar las deudas tributarias al heredero. En efecto, a este respecto se señala que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmiten a los herederos sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia (se refiere fundamentalmente a la herencia aceptada a beneficio de inventario).

Igualmente se produce esta transmisión de las obligaciones tributarias a los legatarios en los casos en que la herencia se distribuya en legados o respecto a los legatarios de parte alícuota.

Hay que tener en cuenta que esta transmisión de obligaciones tributarias no alcanza a las sanciones.

Pues bien, dado el contenido de la Ley de Derecho Civil Vasco, se hace preciso especificar que este traslado de obligaciones tributarias tiene que tener presente la limitación de responsabilidad contenida en dicha ley.

Por consiguiente, en aquellos casos en que resulte de aplicación la Ley de Derecho Civil Vasco, que no serán todos los supuestos de que conozca la Administración tributaria, habrá que aplicar, en materia de transmisión de obligaciones tributarias, la referida limitación de responsabilidad.

(\*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

## 2.- Responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Ley de Derecho Civil Vasco regula la figura del poder testatorio con la que se pretende conseguir que el testador traslade la cuestión sucesoria a un momento posterior a partir de su muerte. Para ello lo que hace es nombrar un comisario para que adopte las decisiones oportunas.

De esta forma el testador puede encomendar a uno o varios comisarios la designación del sucesor, la distribución de los bienes y cuantas facultades le correspondan en orden a la transmisión sucesoria de sus bienes y derechos.

Por consiguiente en esta sucesión existen dos momentos bien definidos:

- Por una parte, existe un acto del testador o causante en virtud del cual autoriza a otra persona para que designe sucesor y distribuya sus bienes cuando fallezca dicho testador o causante. Esto es, el primer momento está formado por el poder testatorio del causante en el que encomienza a una persona de su confianza la disposición de sus bienes tras su fallecimiento.
- Por otra parte, existe un acto de la persona designada por el testador o causante, el comisario, en virtud del cual procede a la atribución de los bienes en base al poder que le ha conferido el causante o testador.

De lo anterior se deduce que existe un período de tiempo, entre el momento en que fallece el testador y el momento en que el comisario ejerce o ejecuta el poder recibido en el que la herencia se encuentra "pendiente del ejercicio del poder testatorio".

¿Qué sucede en este espacio de tiempo? Hasta que se ejercite el poder testatorio los que pueden tener algún derecho en la herencia se encuentran en una situación de expectativa, careciendo de derechos, salvo para determinadas materias (solicitar la formación de inventario, etc.).

Por tanto, se hace preciso que, durante ese período de tiempo, exista un representante y administrador de los bienes. Este representante y administrador será:

El testador ha designado en su testamento a una persona:	Esta persona tendrá las facultades que le atribuya y las garantías que le imponga.
El testador no ha designado a nadie:	El cónyuge viudo o miembro superviviente de la pareja de hecho. En caso de que no haya cónyuge viudo o miembro superviviente de la pareja de hecho, la representación y administración corresponderá al comisario.

Desde el punto de vista tributario, los bienes y derechos que forman parte de esa herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio pueden generar obligaciones tributarias (practicar retenciones, devengos del Impuesto sobre el Valor Añadido, etc.).

Por consiguiente hay que determinar quién va a ser el encargado o responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias de esa herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio. En este sentido parece oportuno considerar, y declararlo así en la normativa tributaria, que dicho responsable va a ser el administrador de la referida herencia.

## 3.- Responsabilidad de las deudas de la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

Igualmente, y ligado a la argumentación anterior, cabe preguntarse quién debe responder de las deudas tributarias que genere la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio. La respuesta parece que es sencilla: inicialmente la propia herencia, que lo hará con los bienes y derechos de la misma.

Ahora bien, también parece oportuno declarar responsable subsidiario al administrador de la citada herencia.

Esta responsabilidad alcanzaría, también, a las deudas generadas en el ámbito de las Haciendas Locales.



En este sentido se señalaría que en estas herencias que se defieran por poder testatorio, el administrador responderá subsidiariamente de las deudas tributarias y otras de Derecho público que correspondan a la comunidad hereditaria pendiente del ejercicio del poder testatorio.

#### **4.- Responsabilidad del comisario en orden al cumplimiento de las obligaciones de la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio.**

Parece razonable, que dada la especificidad que presenta la sucesión a través de la figura del poder testatorio, se establezca, al comisario, en el ámbito tributario, una serie de obligaciones específicas. Entre estas obligaciones se encuentran o pueden encontrarse las siguientes:

- a) Justificación del poder testatorio a su favor.
- b) Presentación ante la Administración tributaria de un inventario de los bienes y derechos que forman parte de la herencia.
- c) Comunicación dirigida a la Administración tributaria sobre las alteraciones producidas en el citado inventario.
- d) Comunicación del uso parcial o total del poder testatorio con carácter irrevocable o de la producción de alguna de las causas de extinción del mismo.

Dada la trascendencia que tienen estas obligaciones en orden a la correcta liquidación de los Impuestos correspondientes, parece razonable, máxime si de su incumplimiento se genera un perjuicio económico para Hacienda, que se establezca un supuesto específico de responsabilidad, cuanto menos subsidiaria, del comisario por las deudas tributarias que puedan surgir de un incorrecto cumplimiento de las citadas obligaciones.

### **III.- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.**

#### **1.- Introducción.**

Olvidándonos del tema de los contratos de seguros sobre la vida, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones gravita sobre la incorporación de bienes y derechos al patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en alguno de los siguientes conceptos:

- Adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- Adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».

La calificación como título sucesorio o como donación tiene efectos fiscales importantes. Así, y a título de ejemplo, se pueden citar los siguientes:




- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se considera que no existe ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas por causa de muerte de una persona física. Por consiguiente, no se tributa por la conocida como "plusvalía del muerto".
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En las adquisiciones mortis causa, para obtener la base liquidable, se aplica, o puede aplicarse según los casos, una reducción en función del tipo de parentesco entre el causante y el causahabiente. En cambio, en las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos no se aplica una reducción por dicha relación de parentesco.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los requisitos para acceder a determinadas reducciones a aplicar sobre la base imponible de este tributo son diferentes en función de que se trate de adquisiciones lucrativas mortis causa o inter vivos.

#### **2.- Cuestiones generales que plantea el Derecho civil vasco.**

A modo de resumen, y a los efectos de la explicación que se va a realizar seguidamente, el Derecho civil vasco plantea las siguientes situaciones:

Tras fallecimiento del causante se abre la sucesión.	Al fallecimiento del causante se abre la herencia y se transmiten los bienes. Esta es la situación que conocemos como general en estos momentos, salvo para los casos de aplicación de la anterior legislación civil foral vasca.
Antes del fallecimiento se transmiten los bienes de la herencia.	El cónyuge viudo o miembro superviviente de la pareja de hecho. En caso de que no haya cónyuge viudo o miembro superviviente de la pareja de hecho, la representación y administración corresponderá al comisario.
Tras el fallecimiento no se transmite nada hasta que se ejercita el poder testatorio.	Al fallecimiento del causante existe un poder testatorio que se ejercitará pasado un cierto tiempo. Durante ese tiempo, entre el fallecimiento del causante y el ejercicio del poder testatorio, existe una situación de "incertidumbre" en el que los supuestos herederos incluso no saben si van a heredar.

Gráficamente lo anterior se puede resumir de la siguiente forma:

		
Transmisión de bienes con eficacia de presente.	Fallecimiento	Poder testatorio.

De lo anterior se puede deducir que las cuestiones más importantes a resolver son las siguientes:

- ¿En qué supuestos la transmisión de bienes y derechos en vida del causante de la herencia es un título sucesorio y, en consecuencia, tributa como sucesión en lugar de como donación?
- ¿Qué sucede durante el tiempo en que tras el fallecimiento del causante no se ha ejercitado el poder testatorio?

**3.- ¿En qué supuestos la transmisión de bienes y derechos en vida del causante de la herencia se califica como título sucesorio?**

**3.1.- Derecho civil vasco.**

El pacto sucesorio es un acuerdo de voluntades sobre la sucesión de una persona; se produce una conjunción de voluntades de tal forma que su modificación posterior requiere el acuerdo o consentimiento de los que han intervenido en el pacto.

La Ley de Derecho Civil Vasco enumera los tres tipos que pueden producirse. En efecto, a través del pacto sucesorio es posible:

- Pacto de institución sucesoria. El titular de los bienes y derechos puede disponer de ellos. De esta forma el instituyente dispone de su herencia, total o parcialmente, a favor del instituido que, a su vez, se obliga al cumplimiento de determinadas cargas y obligaciones.
- Pacto de renuncia. En base a esta modalidad se renuncia, en vida del causante de una herencia, a los derechos sucesorios sobre la misma o sobre parte de la herencia.
- Pacto sobre la herencia de un tercero. En este caso se dispone de los derechos sucesorios pertenecientes a la herencia de un tercero siempre y cuando se cuente con consentimiento de este tercero. Por ejemplo: dos hermanos sobre la herencia de su padre.

En este trabajo se va a hacer referencia al pacto de institución sucesoria. A través del mismo se pacta o acuerda la designación de los sucesores pudiendo efectuarse transmisión de presente de los bienes o transmisión post mortem.

*a.- Designación sucesoria con transmisión de presente de los bienes.*

A través de esta modalidad se procede a nombrar al sucesor en todos o parte de los bienes y se transmite la titularidad de dichos bienes.

Desde esta perspectiva cabe preguntarse quién es el titular de los bienes. La respuesta es que este titular es el instituido, si bien tendrá las limitaciones que se hagan constar en el pacto.

Por tanto, la designación sucesoria con transmisión de presente de los bienes confiere al sucesor la titularidad de los mismos con las limitaciones pactadas en interés de los instituyentes, de la familia y de la explotación de bienes, por lo que, salvo pacto en contrario, todo acto de disposición o gravamen requerirá para su validez el consentimiento conjunto del instituyente y del instituido.

¿Y en qué situación queda el instituyente respecto a dichos bienes? Respecto a los bienes a los que afecta el pacto sucesorio deja de tener capacidad dispositiva si bien puede recuperarla caso de que el instituido fallezca sin hijos o descendientes o se produzca alguna de las causas de revocación o resolución que figuran en la Ley de Derecho Civil Vasco.

Por lo que respecta a los acreedores del instituyente tienen preferencia sobre los bienes transmitidos de presente por las deudas contraídas por el instituyente con anterioridad al pacto sucesorio. Respecto a las deudas del instituyente posteriores al pacto sucesorio únicamente responde dicho instituyente.

Finalmente hay que señalar que las deudas del instituyente tras su fallecimiento solo alcanzan hasta el valor de los bienes que conforman la herencia.

*b.- Designación sucesoria con transmisión post mortem de los bienes.*

En la institución sucesoria con eficacia post mortem el instituido recibirá los bienes en el momento de la muerte del instituyente, pero a partir del otorgamiento del pacto adquiere la cualidad de sucesor, que será inalienable e inembargable.

Por consiguiente, en estos casos, el instituido pasa a ser sucesor, si bien los bienes no se le transmiten hasta el momento del fallecimiento del instituyente. De esta forma el llamado a suceder al instituyente tiene una expectativa que no se concreta hasta el momento del fallecimiento del instituyente.

Consecuencia de esta situación es que el instituido puede, incluso en vida del instituyente, disponer de su derecho a título gratuito, por actos inter vivos o mortis causa, eso sí, a favor de sus hijos y descendientes.

Por su parte, el instituyente conserva la titularidad de los bienes y, salvo pacto en contrario, podrá disponer de ellos a título oneroso. Hay que tener en cuenta que los bienes que sustituyan a los bienes transmitidos pasan a formar parte del pacto sucesorio.

Ahora bien, si el pacto afecta a patrimonios productivos en los que trabaje el instituido, se requerirá su consentimiento para la enajenación a título oneroso, siempre que instituyente e instituido no hayan pactado otra cosa.

Por lo que se refiere a los acreedores hay que señalar que los bienes objeto de la institución sucesoria con eficacia post mortem responden de las deudas contraídas por el instituyente, sea cual sea la fecha de las mismas. En este tema también hay que recordar que la responsabilidad del heredero queda limitada al valor de los bienes heredados.

¿Qué sucede en los casos en que el instituido fallezca antes que el instituyente? En estos casos el derecho del instituido se transmite a sus descendientes. Si existen varios hijos o descendientes sucesores del instituido premuerto abintestato, el instituyente puede escoger a uno o varios de aquéllos mediante testamento, pacto u otro título sucesorio.

### **3.2.- Derecho tributario.**

Señalado el marco civil, hay que resolver la pregunta formulada anteriormente, estos es, ¿en qué supuestos la transmisión de bienes y derechos en vida del causante de la herencia es un título sucesorio y, en consecuencia tributa como sucesión en lugar de como donación?

La actual legislación de Bizkaia, pendiente de su posible modificación en la adaptación del sistema tributario a la nueva ley de Derecho civil

vasco, resuelve este interrogante señalando que las sucesiones con eficacia de presente son título sucesorio si:

- Suponen la atribución de la titularidad de un bien singular y
- tal atribución es parte de una disposición en la que debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado respecto de otros elementos patrimoniales diferentes. Ahora bien, si el causante no dispone de más bienes que el que atribuye, no se exige el cumplimiento de este último requisito.

Caso de que no se cumplan los requisitos anteriores la transmisión se calificará como negocio jurídico gratuito e «inter vivos» y, en consecuencia, tributará como una donación.

En mi opinión, para calificar como título sucesorio la transmisión de bienes en vida del causante se precisa que exista el mayor parecido posible entre dicha transmisión y la que habitualmente conocemos de transmisión por y al fallecimiento del causante.

Ello conduce a preguntarse qué circunstancias deberían producirse en la sucesión con eficacia de presente para que, al asemejarse a la sucesión habitualmente conocida, permita calificar a la misma como título sucesorio y, en consecuencia, se desencadenen los efectos asociados a la misma.

Para resolver esta cuestión hay que analizar las circunstancias que se producen en la sucesión que conocemos habitualmente. Estas circunstancias, o al menos algunas de ellas, son las siguientes:

- El fallecido no se guarda ningún derecho o facultad. La transmisión de bienes y derechos a los sucesores se produce en su integridad, con todas sus facultades pudiendo unos herederos recibir la nuda propiedad y otras personas el usufructo, pero en cualquier caso el causante no se reserva, lógicamente, ninguna facultad.

- Al fallecido, también lógicamente, no le pueden revertir los bienes.

- La sucesión se produce, a los efectos que se va a indicar, en un único acto temporal.

Las circunstancias anteriores bien pudieran ser trasladadas a la sucesión con eficacia de presente, a fin de que ésta sea calificada como título sucesorio. Ello implicaría lo siguiente:

- Si el causante se reserva alguna facultad o derecho, estaremos ante una donación, y no ante un título sucesorio.

- Los bienes revierte al causante. El problema que plantea esta reversión es su calificación jurídico-tributaria. En efecto, esta reversión implica que no se produjo el hecho imponible del Impuesto y, en consecuencia, es preciso anular la operación/liquidación y proceder a la devolución del ingreso efectuado por el contribuyente, caso de que éste se haya producido?

¿O es posible pensar que se ha producido otro hecho imponible por la transmisión de bienes y derechos que vuelven al causante?

Una posible solución a estos interrogantes sería la de considerar que, una vez calificada la sucesión con eficacia de presente como título sucesorio, si los bienes revierten al causante:

- o Por determinadas causas legales cuya calificación no depende del acuerdo o voluntad de las partes (como puede ser la de incurrir, con posterioridad a la transmisión de los bienes y derechos, en alguna de las causas legales de indignidad para suceder) bien se puede considerar que no se ha producido el hecho imponible y, por lo tanto, procede la devolución del Impuesto satisfecho, practicándose liquidación al receptor de los bienes y derechos por usufructo, aplicando para ello las reglas establecidas para el usufructo temporal.

- o Por causas convencionales acordadas o que dependan de la voluntad de los interesados, en cuyo caso se puede considerar que el hecho imponible se ha producido y la reversión de los bienes es otro hecho imponible sujeto al Impuesto como transmisión inter vivos.

- La tercera cuestión tiene que ver con la unidad de acto de la sucesión que se produce, en el supuesto tradicional, una vez fallecido el causante.

Esta situación también habría que considerar a fin de evitar que bajo la forma sucesoria se pretenda únicamente efectuar donaciones o donaciones sucesivas.

Ello llevaría a considerar que, salvo un acto, todos los demás tendrían la consideración de transmisiones lucrativas inter vivos.

#### 4.- ¿Qué sucede durante el tiempo en que tras el fallecimiento del causante no se ha ejercitado el poder testatorio?

En estos casos se producen dos situaciones con efectos en el ámbito tributario:

- Puede ocurrir que no todos los bienes de la herencia del causante se encuentren pendientes del ejercicio del poder testatorio. Por lo tanto habrá que diferenciar según los bienes se encuentren afectados o no al citado poder testatorio.
- Puede suceder que hasta que se ejercite el poder testatorio, los bienes y derechos puedan ser usufructuados por una persona.

##### 4.1.- Bienes de una herencia en la que existe poder testatorio.

Tal como se acaba de indicar hay que diferenciar entre bienes y derechos afectados por el poder testatorio y bienes y derechos no afectados por este poder.

Una de las cuestiones que a este respecto ha de resolver el Derecho tributario es la determinación

del devengo del Impuesto sobre Sucesiones. La solución que bien pudiera adoptarse sería la siguiente:

	Devengo del Impuesto:
Adquisición de bienes y derechos que no se encuentran afectados por el poder testatorio:	Se aplica la regla general, esto es, el devengo se produce el día del fallecimiento del causante o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento de la persona ausente.
Adquisición de bienes y derechos que se encuentran afectados por el poder testatorio:	
a) La adquisición trae su causa del ejercicio del poder o de la facultad de disponer:	El día que se haga uso del poder o de la facultad de disponer, en todo o en parte.
b) La adquisición trae su causa en la extinción del ejercicio del poder o de la facultad de disponer:	El día que se produzca la circunstancia de extinción.

##### 4.2.- Usufructo en las herencias bajo poder testatorio.

Tal como se ha indicado anteriormente, es posible que desde el fallecimiento del causante de la herencia y el ejercicio del poder testatorio alguna persona tenga derecho a usufructuar los bienes de la herencia. Esta situación plantea, entre otras, las siguientes cuestiones:

- ¿Debe tributar el usufructuario de los bienes?
- De tener que tributar el usufructuario, ¿en qué momento se devenga el Impuesto?

Dado que la primera pregunta es positiva se va a resolver inicialmente el segundo interrogante: si existe derecho a usufructuar todos o parte de los bienes o derechos hasta que se use el poder testatorio, el derecho de usufructo se devengaría en el momento del fallecimiento del constituyente o en el momento en que se declare en firme su fallecimiento por ausencia.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas hay que señalar, tal como se acaba de adelantar, que la misma se resuelve afirman-

do que se exige el Impuesto al usufructuario por el derecho de usufructo que se le atribuye en relación con los bienes o derechos del causante.

La forma de tributación bien puede efectuarse a través de una doble liquidación, teniendo en cuenta el parentesco del usufructuario con el constituyente del usufructo:

- a) Una liquidación, con el carácter "a cuenta", según las normas del usufructo vitalicio, que se devengaría en el momento de fallecimiento del causante o declaración de fallecimiento del ausente.

A estos efectos, la tributación del derecho de usufructo se realizaría de acuerdo con las normas generales, que son las siguientes:

- El valor del usufructo temporal se reputa proporcional al valor total de los bienes en razón del 2% por cada período de un año, sin exceder del 70%, no computándose las fracciones de tiempo inferiores al año, si bien el usufructo por tiempo inferior a un año se computará en el 2% del valor de los bienes.
- En los usufructos vitalicios se estima que el valor es igual al 70% del valor total de los bienes, cuando el usufructuario tenga menos de veinte años, minorando a medida que aumente la edad, en la proporción de un 1% por cada año de más, con el límite mínimo del 10% del valor total.

- b) Una segunda liquidación de regularización aplicando las normas del usufructo temporal, tomando como fecha de inicio el fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza su declaración de fallecimiento. En esta liquidación se tendría presente, como ingreso a cuenta de la misma, la cantidad satisfecha en la primera liquidación.

Ahora bien, es posible que el poder testatorio se ejercite de forma sucesiva, esto es, a través de diferentes actos. En estos casos, en cada liquida-

ción de regularización se computaría la parte de la cuota de las liquidaciones a cuenta.

Igualmente puede suceder que el ejercicio del poder testatorio deba realizarse en un plazo determinado. En estos casos no tiene sentido practicar la liquidación por las normas del usufructo vitalicio, por consiguiente la liquidación se practicará por las normas del usufructo temporal teniendo en cuenta el plazo máximo establecido para ejercitar el poder testatorio.

También habría que matizar que en el supuesto que el comisario, en uso del poder conferido, atribuyese la nuda propiedad reservándose el usufructo, la liquidación de regularización debería tener en cuenta esta situación.

#### **IV.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.**

##### **1.- Contribuyente.**

El obligado tributario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la persona física que obtiene la renta.

De las situaciones que plantea el Derecho civil vasco, anteriormente descritas, presenta especial problemática la herencia que se encuentra pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

En este sentido hay que señalar que el régimen de atribución de rentas que se aplica a las herencias yacentes no resulta trasladable a las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio toda vez que la situación de una y de la otra son totalmente diferentes. Basta con pensar en que en éstas últimas los potenciales herederos no saben si realmente van o no a heredar.

Dado que el régimen de atribución de rentas no resulta adecuado a las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio, lo más apropiado es hacerlas tributar bajo un régimen específico.

A tal efecto una buena solución es declarar como contribuyente a estas herencias pendientes del ejercicio del poder testatorio y, en conse-



cuencia, vincularles la obligación del pago del Impuesto y el cumplimiento de las demás obligaciones que derivan de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## 2.- Individualización de rentas.

Los bienes y derechos que integran la herencia que se encuentra pendiente del poder testatorio pueden generar rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Una vez resuelta la cuestión de considerar a dicha herencia como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe resolverse la cuestión relativa a la individualización de las rentas, esto es, a qué sujeto han de ser imputadas las mismas.

Hay que tener en cuenta, como se ha puesto de manifiesto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que los bienes y derechos de esta herencia pueden estar usufructuados por una persona.

Pues bien, las rentas y, por supuesto, también las imputaciones de renta a que se refiere el Impuesto que se comenta, procedentes de bienes y derechos de las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio se atribuirán de la siguiente forma:

- En el supuesto que exista usufructo: se atribuirán las rentas al usufructuario de los bienes y derechos de la herencia. Esta atribución se efectuará en función de la fuente de las rentas.

Ahora bien, existe una especialidad en el supuesto de que exista usufructo y rendimientos de actividades económicas. En estos casos, y no obstante la regla general que contiene la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre la individualización de los rendimientos de actividades económicas, estos rendimientos se imputarán al usufructuario independientemente de que éste ejerza o no directamente la actividad económica.

- Caso de que no exista usufructo o existan bienes o derechos sobre los que no se establezca derecho de usufructo, las rentas se atribuirán a la propia herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio.

## 3.- Reglas específicas de tributación de la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

Junto a las reglas anteriores, han de especificarse algunas otras relacionadas con concretos aspectos de la estructura impositiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto habría que concretar, entre otros, los siguientes aspectos:

### a.- Rendimientos de actividades económicas.

Los rendimientos de actividades económicas suponen la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o de los recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y/o distribución de bienes y/o servicios.

Pues bien, se han de considerar obtenidos por la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio o, en su caso por el usufructuario (tal como se ha señalado anteriormente), los rendimientos de actividades económicas con independencia de que no se cumpla el requisito de la ordenación por cuenta propia de medios de los producción y/o recursos humanos.

### b.- Determinación de la base liquidable.

De las tres reducciones de la base imponible que contempla la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos; por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social; y por tributación conjunta), en el caso de las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio, únicamente cabría aplicar la reducción por anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial con cargo a la referida herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

c.- *Deducciones de la cuota íntegra.*

Para determinar la cuota líquida del Impuesto, únicamente resultaría de aplicación las siguientes deducciones de la cuota:

- Deducción relacionada con el régimen de imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional. En concreto sería deducible el impuesto o gravamen satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea de acuerdo a lo establecido en un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible, no siendo deducibles los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales.
- Deducción por inversiones y otras actividades, esto es, las deducciones del Impuesto sobre Sociedades que resultan aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esto es:
  - Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos.
  - Deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.
  - Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.
  - Deducción por creación de empleo.
  - Incentivos para el fomento de la cultura.
  - Deducciones por actividades de mecenazgo.

d.- *Saldos negativos de actividades económicas, bases liquidables negativas y deducciones de la cuota no practicadas por insuficiencia de cuota.*

A lo largo del tiempo en que la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio tenga la consideración de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es posible que acumule saldos negativos de actividades económicas, bases negativas o le queden por aplicar deducciones de la cuota.

La cuestión que se plantea es si esos saldos, bases y deducciones pendientes de aplicar se pueden trasladar a los herederos, una vez que desaparezca la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio al haberse ejercitado el poder (o haberse producido alguna de las causas que determinan su extinción).

La respuesta a esta pregunta ha de ser negativa ya que los referidos saldos son de la propia herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio en cuanto contribuyente que es. Esta situación conduce a que dichos saldos negativos de actividades económicas, bases negativas y deducciones no practicadas únicamente podrán ser compensadas con saldos positivos correspondientes a la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

Lo mismo se puede decir de las pérdidas patrimoniales de la base liquidable general.

e.- *Período impositivo.*

El período impositivo debería declararse inferior al año natural cuando se produzca el ejercicio total del poder con carácter irrevocable o concurra alguna de las demás causas de extinción del mismo, en un día distinto al 31 de diciembre. En este caso, el período finalizaría en esa fecha y el Impuesto se devengaría en ese momento.

**4.- Consecuencias en orden a diferentes materias de este tributo: rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, ganancias o pérdidas patrimoniales, etc.**

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas existen una serie de disposiciones que afectan a las transmisiones mortis causa. Parece razonable que las mismas se extiendan a los su-

puestos en que se produce una calificación de título sucesorio, en especial respecto a las transmisiones con eficacia de presente.

A continuación se va a hacer referencia a algunos de estos supuestos.

*a.- Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.*

La normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas considera rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier forma de retribución pactada como remuneración de dicha cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

Por otra parte se señala que, en relación con los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario en las transmisiones lucrativas de los mismos, por causa de muerte del contribuyente, ni se computará el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la transmisión lucrativa de aquéllos por actos "inter vivos".

Pues bien, este esquema de no cómputo de rendimientos se debería aplicar también cuando la transmisión lucrativa se efectúe en uso del poder testatorio por el comisario o por cualquier título calificado tributariamente como sucesorio con eficacia de presente.

Lo anterior dejaría claro el no cómputo de rendimientos de capital mobiliario. Ahora bien, el adquirente de estos activos los puede transmitir posteriormente y, en estos casos, cabe preguntarse cuál sería el valor que debería tomarse como referencia a la hora de determinar la renta de capital mobiliario a incluir en su autoliquidación.

Para estos casos el valor de adquisición, para el adquirente de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, a efectos de futuras transmisiones, bien pudiera ser el que tuviera en el momento de la entrega de los mismos por parte del donante al donatario.

*b.- Rendimientos de capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguros de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.*

Se consideran rendimientos de capital mobiliario los rendimientos, dinerarios o en especie, procedentes de operaciones de capitalización o de contratos de seguros de vida o invalidez, excepto cuando deban tributar como rendimientos del trabajo. Estos rendimientos tributan en función de diferentes reglas según se trate de la percepción de un capital diferido, de rentas vitalicias inmediatas que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, de rentas temporales inmediatas que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio o de rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Pues bien, en relación con estas rentas, cuando hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, hay que excepcionar el supuesto de los títulos sucesorios con eficacia de presente que tenga la calificación de título sucesorio.

Lo mismo cabe decir respecto de la regla especial aplicable a las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez, distintos de los que deban tributar como rendimientos del trabajo, y en los que no haya existido ningún tipo de movillización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia.

En estos casos la normativa señala que se integran en la base imponible, en concepto de rendimientos del capital mobiliario, a partir del mo-

mento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato o, en el caso de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, cuando excedan del valor actuarial de las rentas en el momento de la constitución de éstas. También en este caso hay que hacer una referencia, como excepción, a los títulos sucesorios con eficacia de presente.

Lo mismo sucede en la regla establecida para la extinción de las rentas temporales o vitalicias, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate.

*c.- Ganancias y pérdidas patrimoniales: inexistencia de alteración en la composición del patrimonio.*

La normativa del Impuesto que se trata señala unos supuestos en que se estima que no existe alteración en la composición del patrimonio, siempre que no se produzcan excesos de adjudicación y, por lo tanto, no hay ganancia o pérdida patrimonial. Entre estos supuestos, que tienen que ver de alguna forma con la división de bienes comunes, se encuentra en relativo a la disolución de la sociedad de gananciales, la extinción del régimen económico matrimonial de participación y la extinción del régimen económico patrimonial de las parejas de hecho, cuando hayan pactado como régimen económico patrimonial cualquiera de los anteriores.

Pues bien, a esta lista habría que añadir la disolución de la comunicación foral de bienes.

*d.- Ganancias y pérdidas patrimoniales: supuestos en que no existe ganancia o pérdida patrimonial.*

Uno de los supuestos en que la normativa reconoce que no existe ganancia ni pérdida patrimonial es el relacionado con las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. Es lo que se conoce como la "plusvalía del muerto".

Pues bien, este importante efecto fiscal habría que extenderlo a los supuestos de transmisiones lucrativas efectuadas en uso del poder testatorio por el comisario o por cualquier título calificado tributariamente como sucesorio con eficacia de presente.

Al igual que se ha comentado en los rendimientos de capital mobiliario, habría que establecer una regla relacionada con las adquisiciones lucrativas por título sucesorio con eficacia de presente y en concreto con el valor de adquisición a tener en cuenta a efectos de futuras transmisiones. Este valor de adquisición bien pudiera ser el que tuvieran en el momento de la entrega de los bienes por parte del donante al donatario.

*e.- Obligaciones contables y registrales.*

En el supuesto que a herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio se imputasen o existieran rendimientos de actividades económicas, habría que establecer una obligación de llevanza de libros y registros.

## V.- IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

### 1.- Contribuyente.

Al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio habría que calificarla de contribuyente y, en consecuencia, obligada al pago del Impuesto sobre el Patrimonio, así como al cumplimiento de las demás obligaciones que se establecen en la normativa del mismo.

### 2.- Titularidad de los elementos patrimoniales.

Dado que el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio está constituido por la titularidad de bienes y derechos de contenido económico, cabe preguntarse qué reglas sobre titularidad se aplican en el caso de la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

Pues bien, dadas las actuales reglas de titularidad contenidas en la normativa del Impuesto

de que se trata, las especificaciones que bien cabría efectuar en el caso que nos ocupa serían las siguientes:

	<b>Se atribuirá:</b>
1.- Existe un derecho de usufructo sobre todos los bienes y derechos de la herencia:	Al usufructuario. Calculará, y se imputará, el valor del usufructo aplicando las reglas de valoración establecidas para estos casos. Nuda propiedad: se atribuirá a la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio.
2.- No existe ningún usufructuario:	Los bienes y derechos se atribuyen a la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio.
3.- Existe un derecho de usufructo sobre determinados bienes y derechos de la herencia:	a) Respecto de los bienes y derechos afectados por el usufructo: se aplicaría la regla primera anterior. b) Respecto a los bienes y derechos no afectados por el usufructo: se aplicaría la regla segunda anterior.

### 3.- Límite de la cuota íntegra.

El Impuesto sobre el Patrimonio (en el caso de Álava y Bizkaia) regula el ajuste en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio en los casos en que la cuota íntegra de este tributo junto con la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exceda del 65% de la base imponible total de este último tributo.

Pues bien, esta regulación habría que ajustarla técnicamente a la figura de la herencia pendiente del ejercicio del poder testatorio.

### VI.- DISPOSICIONES COMUNES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

Dado que los tributos más afectados por el tema que nos ocupa son, a parte lógicamente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, conviene introducir

unas disposiciones comunes a estos dos tributos.

*a.- Ámbito de aplicación de la normativa foral y de las facultades de aplicación de los tributos.*

La exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, aplicando lógicamente las disposiciones forales sobre este particular, correspondería a las Diputaciones Forales cuando el causante de la herencia hubiera tenido su residencia habitual en territorio foral en el momento de su fallecimiento.

*b.- Cumplimiento de las obligaciones materiales y formales.*

El cumplimiento de las obligaciones, tanto formales como materiales, que correspondan a la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio correspondería al administrador de dicha herencia.

*c.- Responsabilidad de pago de las deudas tributarias.*

El administrador de la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio sería subsidiariamente responsable del pago de las cuotas correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio.

*d.- Afectación de los bienes y derechos de la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio.*

Se considera oportuno establecer que los bienes y derechos que forman parte de la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio quedarían afectos al pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esta afectación se produciría con independencia de quién fuera el poseedor de los bienes y derechos, excepto, claro está, que este poseedor fuera un tercero protegido por la fe pública registral o justifique la adquisición de los bienes y derechos con buena fe y justo título en estableci-

miento mercantil o industrial cuando se trate de bienes muebles no inscribibles.

e.- *Obligación de retener.*

La herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio ha de estar obligada a practicar retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y a ingresar su importe en la Diputación Foral correspondiente, en los casos y en los términos establecidos en la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

## VII.- TRIBUTOS LOCALES.

Se estima que en materia de tributos locales las modificaciones sustanciales han de ir en la misma dirección que las señaladas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, en el sentido de declarar obligado tributario a la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

### 1.- Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles somete a gravamen el valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, así como el de los bienes de características especiales.

El hecho imponible de este tributo está constituido por la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- b) De un derecho real de superficie.
- c) De un derecho real de usufructo.
- d) Del derecho de propiedad.

efectuada según el orden acabado de señalar el cuál determina la no sujeción del inmueble a las restantes modalidades citadas. Esto es, si una persona es titular de un derecho real de usufructo tributará antes que el titular del derecho de propiedad.

Por otra parte, la normativa señala que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a título de contribuyente, las personas físicas y jurídicas, así como las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible.

De lo anterior se deduce, en lo que ahora interesa, que la titularidad del derecho que sea constitutivo, en cada caso, del hecho imponible determina la obligación de contribuir por este tributo.

Pues bien, a la regulación anterior habría que añadir la referencia a las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio. De esta forma, serían sujetos pasivos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a título de contribuyente, las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible.

Así, si un inmueble forma parte de una herencia que se encuentre pendiente del ejercicio de un poder testatorio y resulta:

- Que existe un usufructo sobre el mismo: tendrá la consideración de contribuyente la persona que tiene el usufructo.
- No existe derecho de usufructo, la condición de contribuyente recaerá en la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio.

### 2.- Impuesto sobre Actividades Económicas.

La realización del hecho imponible se entiende



El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas está formado por el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se encuentren o no especificadas en las tarifas del propio Impuesto.

A estos efectos, y al igual que sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se estima que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación, por cuenta propia, de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y/o distribución de bienes y/o servicios.

¿Quiénes son sujetos pasivos de este Impuesto? Tienen esta consideración las personas físicas o jurídicas y las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, que realicen las actividades que empresariales, profesionales o artísticas.

A esta relación habría que añadir la referencia a la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio, con el añadido, que ya se incluye en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a que se ha hecho referencia anteriormente, de que la actividad económica se imputará a dicha herencia con independencia de que no cumpla el requisito de ejercer de forma personal y directa la misma.

### **3.- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.**

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo que somete a gravamen la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

Por vehículo apto para la circulación se entiende el que ha sido matriculado en los registros públicos correspondientes y no ha causado baja en los mismos, incluyendo los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.

El sujeto pasivo de este Impuesto es la persona física y jurídica, así como las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

Pues bien, junto a las personas físicas, jurídicas y demás entidades citadas anteriormente, habría que mencionar a las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio, siempre que reúnan los requisitos previstos en el hecho imponible de dicho Impuesto.

Por consiguiente, si la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio tiene un vehículo, ella será la que deba satisfacer este tributo.

A este respecto hay que hacer notar que la redacción de este precepto debería ser algo diferente a la que se introduciría en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras ya que no se exigiría que el vehículo estuviera a nombre de la herencia pendiente del ejercicio de un poder testatorio en el permiso de circulación, sino que la titularidad del vehículo integre dicha herencia.

### **4.- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo que somete a gravamen el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los citados terrenos.

Por lo que se refiere a los bienes inmuebles de características especiales, a los que se ha hecho referencia en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, hay que señalar que también estará sujeto a este al Impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles así calificados.

Por lo que respecta al sujeto pasivo de este Impuesto hay que señalar que tiene la condición de contribuyente:

<b>En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio:</b>	<b>La persona física o jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición:</b>
a.- A título lucrativo:	Que adquiera el terreno o transmita el derecho real de que se trate.
b.- A título oneroso:	Que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Por lo que se refiere al devengo del Impuesto, la normativa señala que el mismo se devenga:

Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte:	En la fecha de la transmisión.
Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio:	En la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

Lo primero que habría que determinar es el momento en que se devenga este tributo en el caso de las herencias pendientes del ejercicio de un poder testatorio, el cual parece que debería ser cuando se haga uso del poder testatorio con carácter irrevocable o se produzca alguna de las causas de extinción del mismo.

Ahora bien, si se otorga a favor de una persona determinada el derecho a usufructuar los bienes de la herencia referida, mientras no se haga uso del poder (que de acuerdo con lo señalado anteriormente, sería el momento en que se devenga el Impuesto), se practicaría una doble liquidación de ese usufructo:

- una provisional, con devengo al abrirse la sucesión, por las normas del usufructo vitalicio, y

- otra con carácter definitivo, al hacerse uso del poder testatorio, con arreglo a las normas del usufructo temporal, por el tiempo transcurrido desde la muerte del causante, contándose como ingreso a cuenta lo pagado en la liquidación provisional, devolviéndose la diferencia al usufructuario si resultase a su favor.

A este respecto es reproducible lo señalado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### 5.- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo cuyo hecho imponible está constituido por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija 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.

El sujeto pasivo de este Impuesto, a título de contribuyente, es la persona física y jurídica, así como las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice la obra.

A estos efectos tiene la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

En el caso 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. A su vez, el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

Pues bien, a esta relación de contribuyentes habría que añadir la referencia a las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio.

## I. INTRODUCCIÓN

**D**e acuerdo con las noticias que salen en prensa, el número de personas que viven de alquiler se ha incrementado significativamente en todo el Estado. Dado además que la demanda de arrendamiento es más alta que la oferta del mismo, los precios medios de los alquileres se han incrementado también notablemente.

La actual regulación fiscal ¿qué papel juega en este incremento? ¿beneficia al arrendador o al arrendatario? ¿hay diferencias en este aspecto entre el Estado y Euskadi?

Por otra parte, el fraude en la declaración de los rendimientos procedentes del capital inmobiliario es alto. Existen discrepancias entre la Administración tributaria tanto estatal, como foral y los diversos informes que otras entidades realizan al respecto sobre el volumen concreto del mismo, pero es imposible negar que existe y es importante.

En este sentido, he querido analizar la actual regulación de los rendimientos del capital inmobiliario en el Estado y en los Territorios Históricos para ver en qué medida las mismas contribuyen a evitar este fraude.

Estos son, como digo, los principales aspectos sobre los que voy reflexionar en este artículo, con las limitaciones de la extensión propia de un artículo de opinión y ciñéndome solo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## II. IMPUTACIÓN DE RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO

Existe una diferencia muy importante entre los Territorios Históricos y el Estado respecto al coste tributario de la mera o simple tenencia de bienes inmuebles.

En los Territorios Históricos este coste, fiscalmente, de cara al Impuesto sobre la Renta es cero e incluso negativo, quiero decir, que la mera tenencia de un inmueble no implica tributación por el Impuesto sobre la Renta en los Territorios Históricos y además incluso se pueden aplicar determinadas deducciones por la adquisición de vivienda habitual si se cumplen los requisitos necesarios, deducción por adquisición de vivienda habitual que ha sido, sin embargo en el Estado, suprimida desde el 1 de enero de 2014, salvo para determinados supuestos con origen en fechas anteriores.

En Territorio Común, a diferencia de los Territorios Históricos, se imputan al titular rendimientos de capital inmobiliario por la mera tenencia de inmuebles siempre que se trate de bienes inmuebles urbanos que no estén afectos a actividades económicas o de bienes inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas siempre que:

- No generen rendimientos de capital como consecuencia del arrendamiento de bienes inmuebles, negocios o minas o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles.
- No constituyan la vivienda habitual del contribuyente.
- No se trate de suelo no edificado, inmuebles en construcción ni de inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso.

La cantidad que se imputa es la que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo, bajando al 1,1 por ciento para inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o

(\*) Técnica de la Diputación Foral de Álava.

determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble carece de valor catastral o éste no se ha notificado al titular, se aplica sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

No se estima renta alguna cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

Esta imputación de rendimientos se ha incrementado globalmente desde el 1 de enero de 2015, ya que si bien la misma se cuantifica actualmente entre el 1,1 por ciento y el 2 por ciento del valor catastral, igual que anteriormente, el 1,1 por ciento antes se aplicaba a los inmuebles cuyo valor catastral se hubiera revisado, modificado o determinado con posterioridad al 1 de enero de 1994 y ahora, sin embargo, se aplica a los valores catastrales que hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, con lo que el ámbito de aplicación del tipo máximo del 2 por ciento se ha ampliado significativamente.

Esta imputación de rendimientos de capital inmobiliario por la mera titularidad de bienes inmuebles se recogía también en las Normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los tres Territorios Históricos hasta la aprobación de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero en Álava, Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre de Bizkaia y Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre de Gipuzkoa, excepcionándose de la obligación de esta imputación a la vivienda habitual, los garajes y el suelo no edificado.

La imputación de rentas ha sido refrendada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que nos explica su concepto en el fundamento sexto

de la Sentencia 295/2006, de 11 de octubre, de la siguiente forma:

“Los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real –no hay un ingreso efectivamente producido– sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que «renuncia» su titular –el que podría obtenerse mediante su arrendamiento– estamos ante una «renta potencial» susceptible de ser sometida a imposición por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la misma manera que –en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas– hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas «es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial» ( STC 37/1987, de 26 de marzo [ RTC 1987, 37] , F. 13).”

En mi opinión la imputación de estos rendimientos al propietario puede fomentar la cesión o el arrendamiento ya que estando la mera tenencia de un bien inmueble gravada sin producir rendimiento real, será más fácil decidir ceder o alquilar el mismo ya que dado que ya se está tributando por ese bien por lo menos se obtendrá rendimiento por él.

No me parece que la imputación de rendimientos inmobiliarios combata el fraude fiscal. Creo que en este sentido es una medida neutra ya que si bien desde el punto de vista recaudatorio supone unos ingresos para la Hacienda no facilita a la misma ninguna información adicional. Aunque también es cierto que tampoco la no imputación existente en los Territorios Históricos aporta, ni quita nada, a la lucha contra el fraude.

### III. ESTIMACIÓN DE RENTAS

La estimación de rentas es una figura que tiene sin duda más importancia que la anterior de cara a la lucha contra el fraude fiscal.

La estimación de rentas consiste en una presunción de que toda cesión o arrendamiento de bienes o derechos es retribuida.

Esta presunción de onerosidad es una presunción iuris tantum por lo que admite prueba en contrario y es recogida en los mismos términos, en cuanto al concepto general, tanto en los Territorios Históricos, como en Territorio Común.

La aplicación de esta presunción de onerosidad requiere un paso previo, no se puede aplicar sin más, si no que es necesario que previamente la Administración tributaria pruebe la cesión en sí, es decir, que demuestre que ha habido un arrendamiento o cesión de bienes o derechos.

Para que no se aplique esta presunción de onerosidad sería necesario, en teoría, que el contribuyente probara que la cesión o arrendamiento ha sido gratuito. Al tratarse la no retribución de un hecho negativo, no sería posible la prueba directa del mismo y sería necesario acudir a la prueba indirecta por indicios.

Carece de sentido explicar esta presunción y su ruptura de forma autónoma sin tener en cuenta la necesaria aplicación del criterio de imputación temporal de los rendimientos de capital y el propio concepto de rendimiento de capital inmobiliario, por lo que la analizaré en conjunto con estos últimos más adelante.

Pues bien esta medida antielusoria, que supone la presunción de onerosidad, se complementa con unas reglas de valoración de las rentas estimadas.

Estas reglas de valoración han sido introducidas por la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre de Álava, la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, de Gipuzkoa y la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, de Bizkaia ya que anteriormente en estos supuestos se atendía al valor de mercado.

Estas reglas de valoración suponen que a la hora de valorar las rentas estimadas por la cesión o arrendamiento de un bien o derecho se debe estimar un rendimiento neto de capital inmo-

liario del 5 por ciento del valor de dicho inmueble conforme a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, (5 por ciento del valor de dicho inmueble conforme a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas en Gipuzkoa) salvo que el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge, la pareja de hecho (la establecida en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho del País Vasco) o un pariente, incluidos los afines hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente.

El Estado por su parte a la hora de valorar las rentas estimadas se remite al valor de mercado.

Para la aplicación de la estimación de rentas, como he dicho anteriormente, hay que tener en cuenta, además, el criterio de imputación temporal de los rendimientos de capital que es que los mismos se imputan al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

Igualmente, hay que tener en cuenta que a partir de la aprobación de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, en Álava, Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, en Gipuzkoa y Norma Foral 6/2006, en Bizkaia, todas ellas del Impuesto sobre la Renta, se ha modificado el concepto de rendimientos íntegros de capital mobiliario de forma que actualmente los apartados 1 y 2 de la actual Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de Álava (en el mismo sentido Gipuzkoa y Bizkaia) establecen lo siguiente:

*“Artículo 30 Concepto de rendimientos íntegros del capital inmobiliario*

*1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario los procedentes de la cesión de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, y comprenderán todos los que se deriven del arrendamiento, subarrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.*

2. *Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos se reciba del arrendatario, subarrendatario, cesionario o beneficiario de la constitución del derecho o facultad de uso o disfrute, incluido en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.*"

Anteriormente, hasta el 31 de diciembre de 2008, la norma del Impuesto sobre la Renta, en lugar de decir que se computa el importe que por todos los conceptos "se reciban", decía el importe que por todos los conceptos "deban satisfacerse".

Por lo tanto, actualmente, poniendo en relación, por una parte, el concepto de rendimientos de capital inmobiliario establecido en la Norma del Impuesto sobre la Renta que dice que dichos rendimientos son el importe que se reciba por todos los conceptos, y por otra, el criterio de imputación temporal que establece que para su imputación los rendimientos de capital inmobiliario deben ser exigibles, resulta que si los rendimientos de capital inmobiliario no se llegan a recibir, no son exigibles y por tanto no se pueden imputar temporalmente.

La Resolución de 29 de enero de 2016 (r140125) del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, afirma, al respecto, que a partir de la modificación del precepto relativo al concepto de rendimientos íntegros de capital inmobiliario se ha instaurado el criterio de cobro y que la imputación de las rentas derivadas del arrendamiento exige, por tanto, que quede acreditado el recibo de las cantidades.

Por lo tanto, a la Administración tributaria se le complica la labor porque en primer lugar deberá probar que se ha producido una cesión o arrendamiento y una vez probada la cesión o arrendamiento, entrará en juego la presunción de onerosidad de la misma.

Si el propietario del inmueble no quiere tener que tributar por rendimientos de capital inmobiliario deberá romper la presunción de retribución de

la cesión o del arrendamiento de la misma, pero si no consigue romperla, no se producirá la imputación automática de los rendimientos sino que a la Administración todavía le quedará un trabajo añadido para la imputación de los mismos y es acreditar el recibo de las cantidades por parte del titular del inmueble, acreditación que será mucho más complicada para la Administración que probar solo la cesión.

La valoración de la prueba corresponderá en su momento a los órganos de gestión e inspección, en su caso, pero a mi modo de ver, las herramientas con las que se cuenta actualmente no son suficientes, ya que a través de consumos, padrón, cruce de datos con otras Administraciones y demás, se obtendrá, sin duda, amplia información pero será necesario probar el recibo de las cantidades y ello salvo que se articulen nuevas fórmulas será muy complicado si no se cuenta con información suministrada por el propio arrendatario.

Entiendo que ni tan siquiera el registro de contratos de arrendamiento, ni el depósito de fianzas a que obliga la nueva Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda del País Vasco, si bien aportan mucha información nueva sobre los arrendamientos, van a ser suficientes para acreditar el recibo en sí de las cantidades, ya que los mismos probarían la existencia del contrato y del depósito de la fianza, pero no el recibo de las rentas.

Al hilo de lo anterior es además incongruente mantener la valoración establecida en el artículo 58 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta (en el caso de Álava, en el mismo sentido Gipuzkoa y Bizkaia) que dice que:

*"4. Cuando de los datos obrantes en la Administración tributaria se desprenda que los bienes inmuebles cuya titularidad corresponda al contribuyente se encuentran arrendados, subarrendados o se hayan cedido derechos o facultades de uso y disfrute sobre los mismos y no se computen rendimientos en su autoliquidación, se estimará un rendimiento neto de capital inmobiliario del 5 por ciento del valor de dicho inmueble conforme a lo previsto en la Norma Foral del Im-*



*puesto sobre el Patrimonio, salvo que el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge, la pareja de hecho o un pariente, incluidos los afines hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente."*

Porque si para la imputación de los rendimientos de capital inmobiliario es necesario que se pruebe el recibo de las cantidades percibidas por la cesión o arrendamiento carece de sentido estimar un rendimiento de capital inmobiliario del 5 por ciento del valor del inmueble conforme al Impuesto sobre el Patrimonio porque la aplicación de esta valoración, supone como paso previo la prueba del recibo de las cantidades con lo que acreditadas éstas, sobra la valoración.

En resumen, en mi opinión, la regulación actual en su conjunto entorpece muchísimo la aplicación de la estimación de rentas y por tanto la lucha contra el fraude.

A quien sí favorece esta regulación es sin lugar a dudas al propietario que no tendrá que tributar por los rendimientos de capital inmobiliario que no ha cobrado.

En el Estado se establece el mismo criterio de imputación temporal para los rendimientos de capital inmobiliario pero a la hora de definir los rendimientos de capital inmobiliario se mantiene la misma redacción que tenían los Territorios Históricos hasta del 31 de diciembre de 2008, con lo que rige el criterio de devengo.

Por otra parte, hablando del tema de la estimación de rentas y de las valoraciones de las rentas estimadas entiendo necesario realizar un pequeño apunte sobre el dispar tratamiento que dispensan al cónyuge, la pareja de hecho o pariente, incluidos los afines hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el legislador estatal y el legislador foral.

Además de la imputación de rendimientos por la tenencia de bienes inmuebles de la hemos hablado al principio, existe según la interpretación jurisprudencial, otra imputación de rendimientos

fijada por la normativa estatal respecto a la cesión, arrendamiento o subarrendamiento de un bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente.

Concretamente la normativa estatal establece que cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea uno de estos familiares que acabo de citar, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que se establece para la imputación de rentas inmobiliarias (las que se imputan por la mera tenencia) y que he explicado anteriormente.

Si bien esta imputación no se recoge en el artículo correspondiente a la imputación de rentas inmobiliarias sino en la subsección correspondiente a rendimientos de capital inmobiliario, esta disposición respecto a estos familiares es, según la Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de noviembre de 2015, una imputación de renta establecida por ley, al igual que la que se establece en el artículo 85 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de la que he hablado anteriormente.

Así dice la Sentencia del TSJ de Cataluña en su Fundamento de derecho segundo:

*"En segundo lugar el art. 24 ha de relacionarse con el art. 85 al que se remite, no solo para el cálculo del rendimiento sino para calificar el componente de renta de "Imputación de renta inmobiliaria", como aparece enunciado en el art. 85, lo que se corrobora en el hecho de que el art. 24 establece que el cálculo obtenido del art. 85 -tanto por ciento del valor catastral- será el "rendimiento neto", mínimo, es decir se trata de una imputación establecida por la Ley, y no sólo una norma antielusión porque de ser así el rendimiento según este cálculo sería el rendimiento íntegro del cual habría de detrarse los gastos deducibles para determinar el rendimiento neto.*

*Por tanto no nos encontramos ante un supuesto de prueba sobre si se ha concertado o mantenido una renta inferior a la real, sino una imputación directa por la Ley, derivada de la propiedad del inmueble, igual que ocurre en el caso de que éste no fuera generador de rendimientos que es el supuesto específico del art. 85 como régimen especial sin que ello signifique que la Ley no prevea este otro régimen de imputación de renta.”*

Traduciendo al Tribunal, es tanto imputación de rendimientos de capital inmobiliario por Ley, la establecida en el artículo 85 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la mera tenencia de bienes, como la establecida en el artículo 24 de la misma Ley para las cesiones, arrendamientos o subarrendamientos de bienes inmuebles o derechos reales que recaigan sobre el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente. Es imputación de renta y no sólo una norma antielusión y no admite prueba en contrario. Si fuera una norma antielusión, dice el Tribunal, el rendimiento obtenido por la aplicación de la misma, sería el rendimiento íntegro y para calcular el rendimiento neto se descontarían los gastos deducibles.

En este mismo sentido, se manifiesta la Consulta Vinculante V3128-16, de 5 de julio de 2016, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas en un supuesto en que una madre cede un local a un hijo para que lo utilice como despacho profesional debiendo éste abonar una serie de gastos del inmueble.

La consulta entiende, en este caso, que al no tratarse de una cesión gratuita, sino a cambio de que el cesionario se haga cargo del pago de determinados gastos del inmueble, la cedente obtendría por la cesión un rendimiento del capital inmobiliario, que es el correspondiente al importe de los gastos que se ha comprometido a pagar el cesionario, que, a su vez entiende son deducibles, por lo que tendrían que computar el rendimiento mínimo en caso de parentesco a que se refiere el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La normativa foral no tiene imputación de rentas por la mera tenencia de bienes, pero en mi opinión podría ser discutible si la estimación de un rendimiento neto de capital inmobiliario del 5 por ciento del valor de dicho inmueble conforme a la Norma Foral del Impuesto del Patrimonio de la que acabamos de hablar, en el caso de bienes inmuebles arrendados, subarrendados o se hayan cedido derechos o facultades de uso y disfrute sobre los mismos es una verdadera estimación de rentas o podría ser una imputación de rentas, ya que al igual que en el supuesto que acabamos de analizar determina el rendimiento neto, sin admitir por tanto gastos deducibles.

Por otra parte en la estimación de rentas, en los Territorios Históricos se ha establecido una regla general de valoración de las rentas estimadas, que es el valor de mercado y una regla de valoración específicas para las cesiones, arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles a las que hemos hecho referencia anteriormente, pero se ha excluido de la aplicación de estas reglas específicas de valoración a los parientes que acabamos de mencionar.

¿Y a qué regla nos deberíamos ir entonces en el caso de estos familiares? En mi opinión deberíamos irnos a la regla general del valor de mercado.

Este criterio, además, sería congruente con el tratamiento que conforme al régimen de las operaciones vinculadas se dispensaría a una cesión entre partes vinculadas si fuera una entidad en lugar de una persona física la que realizara la cesión o arrendamiento de la vivienda a cónyuge, pareja de hecho o un pariente, incluidos los afines hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, en que la misma se valoraría según el precio de mercado.

Aunque también es cierto que se podría interpretar que en estos casos no hay regla de valoración por lo que la cesión puede ser incluso gratuita y que el legislador lo ha querido así por la relación familiar que une a estas personas.

De interpretar este precepto en este sentido el tratamiento dispensado por el Estado y los Terri-

torios Históricos a estos familiares sería radicalmente diferente.

De todas formas, como he dicho anteriormente y también sería de aplicación en este caso, si se entiende que las cesiones entre estos familiares se deben valorar conforme al valor de mercado, estas valoraciones son incongruentes con el resto de la regulación porque no cabría imputación sin probar que se han recibido las cantidades y una vez probadas, ya estarían determinados los rendimientos reales.

#### IV. ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA Y ARRENDAMIENTO PARA OTROS USOS

Otro aspecto que entiendo interesante analizar es el tratamiento que se da en uno y otro territorio al arrendamiento de vivienda o para otros usos.

Es necesario en este punto recordar qué se entiende a estos efectos por arrendamiento de vivienda. Tanto la normativa de los Territorios Históricos, como la normativa estatal se remiten para este concepto a la Ley de Arrendamientos Urbanos que considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

Existen otros arrendamientos que, si bien son de vivienda, no tienen este destino primordial, como pueden ser los arrendamientos de temporada y que por ello tienen un tratamiento diferente en la normativa de renta.

En adelante me referiré a los arrendamientos que recaen sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario como arrendamiento de vivienda y a los demás arrendamientos como arrendamiento para otros usos.

En este mismo sentido, quiero hacer un pequeño apunte sobre lo que abarca este concepto de arrendamiento de vivienda y que entiendo lo amplía.

Y es sobre si el contrato de arrendamiento de una entidad para facilitar una vivienda a sus empleados entra dentro del concepto de arrendamiento de vivienda.

Las Haciendas forales vienen entendiendo en sus consultas tributarias que en el supuesto de que el empleador alquile una vivienda para cederla a sus empleados ya no se cumple este requisito porque el destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

Pues bien, tanto el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la Sentencia 906/2016, como el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en la Sentencia 300/2015, entienden que si el arrendatario es una entidad y destina el inmueble para su uso como vivienda permanente de un empleado constando expresamente el destino en el contrato de arrendamiento sería aplicable la reducción fiscal ya que en otro caso se estarían exigiendo por la Administración tributaria requisitos no previstos por la norma.

Entiendo que estos pronunciamientos también serían de aplicación en los Territorios Históricos aunque las formulas empleadas para la tributación de estos rendimientos sean diferentes, por lo que los mismos introducirían un importante matiz en el concepto de arrendamiento de vivienda.

Hecho este apunte y volviendo al tema general, como decía anteriormente, la calificación de un arrendamiento de vivienda o para otros usos conlleva, tanto en la normativa de los Territorios Históricos, como en la normativa de Territorio Común, un tratamiento fiscal diferente.

De acuerdo con la normativa estatal ya se trate de un arrendamiento de vivienda o para otros usos, el rendimiento que se obtiene, quitando supuestos en los que el arrendamiento sea producto de una actividad económica, es un rendimiento de capital inmobiliario que forma parte de la renta general, si bien para el supuesto de arrendamiento de bienes inmuebles cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, el Estado

establece una reducción del 60 por ciento pero matizando que esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

Hasta el 11 de julio de 2015 esta reducción, en el supuesto de que el arrendatario cumpliera determinados requisitos, entre ellos, que tuviera entre 18 y 35 años durante el periodo impositivo anterior o durante parte del mismo y que manifestara haber obtenido durante el período impositivo anterior unos rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas superiores al indicador público de renta de efectos múltiples, subía al 100 por ciento.

Además de esta reducción el contribuyente puede deducir del rendimiento todos los gastos necesarios para su obtención. Estos gastos se pueden deducir tanto si se trata de arrendamientos de vivienda, como si se trata de otros usos. Además la normativa no establece una lista cerrada sino que habrá que verificar en cada caso si los gastos cumplen tal condición.

La normativa foral regula un tratamiento diferente al del Estado para estos supuestos. Si bien en ambos casos califica los rendimientos de capital inmobiliario, a la hora de integrar dichos rendimientos señala que solo forman parte de la base del ahorro los rendimientos de capital inmobiliario procedentes de viviendas cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario y que el resto de rendimientos de capital inmobiliario forman parte de la base general.

La consecuencia fundamental de dicha distinción es que mientras los rendimientos procedentes de arrendamiento de vivienda se integran en la base del ahorro, base que tributa actualmente a unos tipos entre el 20 y el 25 por ciento, los procedentes de arrendamiento para otros usos se integran en la base general y por tanto tributan a unos tipos entre el 23 y el 49 por ciento.

Como contrapartida, los arrendamientos de vivienda pueden aplicar una bonificación del 20 por ciento sobre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble y el único gasto que pueden deducir es el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, mientras que el resto de arrendamientos pueden deducir todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, sin que sea una lista cerrada la establecida respecto a estos gastos, igual que en el caso del Territorio Común.

Además, la suma de la bonificación y del gasto deducible en el caso de los arrendamientos de vivienda y la suma de los gastos deducibles en el caso de los arrendamientos para otros usos, no podrá dar lugar, para cada inmueble, a rendimiento neto negativo.

Por último, en los Territorios Históricos no se limita la deducción de gastos a los rendimientos declarados por el contribuyente, tal y hace el Estado.

De la lectura de lo anterior se desprende que no se puede afirmar sin más que el tratamiento dispensado a los arrendamientos de vivienda o para otros usos, sea más o menos gravoso en un caso o en otro o en un territorio que en otro, ya que ello depende de otros factores como el resto de rentas que obtenga el contribuyente, o los gastos deducibles que pueda aplicar el mismo en el ejercicio, factores que pueden inclinar la balanza en uno u otro sentido.

El diferente tratamiento dispensado en los Territorios Históricos y en el Estado a la hora de declarar los rendimientos de capital inmobiliario supone también diferencias importantes en el tratamiento de estos rendimientos.

En el Estado, de acuerdo con la regulación actual, los rendimientos inmobiliarios procedentes de arrendamiento de vivienda habrá que declararlos en cualquier caso, mientras que en los Territorios Históricos si el contribuyente no tiene rendimientos brutos de capital y ganancias patrimoniales incluidos los exentos que superen los 1.600 euros anuales no tiene obligación de presentar autoliquidación.

Además en el Estado existe una obligación específica de tributar para las rentas imputadas de rendimientos íntegros de capital inmobiliario y teniendo en cuenta que el límite es de 1.000 euros, y que se cuentan dentro de ellos además otras rentas, será difícil no tener obligación de presentar declaración si se tiene una segunda vivienda aunque sea sin arrendar, ni ceder.

Entiendo que en este sentido la regulación estatal otorga más control sobre los rendimientos de capital inmobiliario a la Administración tributaria al ser más amplio el ámbito de aplicación de la obligación de declarar estos rendimientos.

En cuanto a los rendimientos irregulares, la legislación estatal establece que los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

En este sentido el reglamento del impuesto limita los rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, a los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.
- b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.
- c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

Hasta 31 de diciembre de 2014, la reducción en estos casos era del 40 por ciento en lugar del 30 por ciento. Además a partir de esta fecha se introduce un límite de 300.000 euros a las cantidades que pueden aplicar esta reducción.

La normativa foral establece que cuando los rendimientos de capital inmobiliario no procedan de arrendamientos cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario y tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el rendimiento íntegro se obtendrá por la aplicación del porcentaje de integración del 60 por ciento y que este porcentaje será del 50 por ciento en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

A estos efectos se consideran rendimientos de capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.
- b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.

Al igual que en el Estado la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicarán los porcentajes de integración, no puede superar el importe de 300.000 euros anuales y el exceso sobre el citado importe se integrará al 100 por ciento.

Al ser diferente la integración de los rendimientos inmobiliarios, en el caso del arrendamiento de vivienda en ambos territorios, hay, en cuanto al tratamiento de éstos, una diferencia importante y es que en los Territorios Históricos a los rendimientos procedentes de arrendamientos cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario al integrarse en la base del ahorro no les es de aplicación el tratamiento para las rentas irregulares al que acabo de hacer referencia.

Por tanto, la reducción establecida para los rendimientos irregulares es más alta en el caso de

los Territorios Históricos pero solo se aplica a los rendimientos procedentes de arrendamientos para otros usos de vivienda, por lo que dependiendo del tipo de arrendamiento es más gravoso uno que otro.

## V. CRITERIO DE IMPUTACIÓN TEMPORAL Y CONCEPTO DE RENTAS DE CAPITAL INMOBILIARIO

En cuanto al criterio de imputación temporal de las rentas de capital inmobiliario como he dicho anteriormente, el criterio de imputación temporal es el mismo, tanto en los Territorios Históricos, como en el Estado, siendo este criterio que los rendimientos se imputan al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. Sin embargo el concepto de rendimientos de capital inmobiliario es diferente en ambos territorios ya que mientras los Territorios Históricos hablan de los rendimientos que “se reciban”, el Estado mantiene la redacción que anteriormente tenían también los Territorios Históricos y habla del importe que por todos los conceptos “deban satisfacerse”.

Esta diferencia supone que, en caso de impago de renta, en el Estado el arrendador va a tener que computar como rendimientos íntegros de capital inmobiliario cantidades que no ha cobrado, con la única posibilidad de poder deducir saldos de dudoso cobro, pero para ello el deudor tendrá que hallarse en situación de concurso o tendrá que esperar a que hayan transcurrido más de seis meses entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo y que no se haya producido una renovación de crédito.

Lógicamente, en este segundo supuesto, en caso de cobro posterior de las cantidades adeudadas, tendrá que computar, como rendimiento del capital inmobiliario del ejercicio en que se produzca el cobro, las cantidades deducidas como saldo de dudoso.

Sin lugar a dudas, el criterio de imputación foral de las rentas de capital inmobiliario es más beneficioso para el arrendador que el del Estado ya

que en supuesto de impago de rentas no tendrá que tributar por cantidades que no ha percibido.

## VI. SUBARRENDAMIENTO

Un breve apunte sobre el subarrendamiento.

En el caso del Estado el rendimiento procedente del subarrendamiento es siempre un rendimiento de capital mobiliario que se integra en la base general y se pueden deducir del mismo los gastos necesarios para la obtención del rendimiento.

Sin embargo en el caso de los Territorios Históricos, si bien el rendimiento se integra, al igual que en el caso anterior, en la base general, en el caso de que se trate de subarrendamientos de vivienda cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario para la obtención del rendimiento neto únicamente se aplica una bonificación del 20 por ciento sobre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble subarrendado, mientras que en el resto de subarrendamientos se pueden deducir todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos.

Esto hay que matizarlo ya que si prospera la modificación de la Norma Foral del impuesto, actualmente en tramitación en las Juntas Generales de Álava, modificación que en el mismo sentido ya se ha aprobado en Bizkaia y Gipuzkoa, en el caso de subarrendamientos de vivienda cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario serán deducibles las cantidades satisfechas por el subarrendador en concepto de arrendamiento en la parte proporcional al elemento subarrendado y adicionalmente se aplicará una bonificación del 20 por ciento sobre la diferencia entre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble subarrendado y el importe computado como gasto deducible.

Aquí, a mi modo de ver, en el caso de los Territorios Históricos, incluso teniendo en cuenta esta modificación que acabo de comentar, el tratamiento es más beneficioso para el subarrendador.



miento para otros usos ya que incluyéndose los rendimientos en ambos supuestos en la base general en éste se pueden incluir todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos y sin embargo en el subarrendamiento cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario se limitan al 20 por ciento y a la parte proporcional de la renta satisfecha al arrendador.

## VII.- CONCLUSIONES

De la exposición realizada a largo de este artículo entiendo que se pueden desprender una serie de conclusiones.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la mera tenencia de inmuebles es menos gravosa en los Territorios Históricos que en el Estado ya que en aquellos se ha suprimido la imputación de rentas para este supuesto.

Una vez que el propietario decide arrendar o ceder el inmueble la tributación de los rendimientos de capital inmobiliario en el caso de arrendamientos cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario es en general menos gravosa que el arrendamiento para otros usos, tanto en el Estado, como en los Territorios Históricos, si bien hay otros factores además de la calificación del arrendamiento como de vivienda o no que pueden hacer que en determinados casos sea justo al revés.

La diferenciación entre los rendimientos de capital inmobiliario según provengan o no de arrendamientos cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario está buscando un fin social y no tributario como es incentivar que se alquilen más bienes inmuebles cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario en lugar de para otros usos.

Sin embargo en el caso del Estado se ha eliminado, salvo para determinados contratos de arrendamiento que se hubieran celebrado con anterioridad a 1 de enero de 2015 y en determi-

nadas condiciones, la deducción por alquiler de vivienda para el arrendatario, con lo que no se incentiva al arrendatario para lograr este fin.

Incluso la eliminación de esta deducción perjudica en mi opinión la lucha contra el fraude ya que el que el arrendatario pueda aplicarse la deducción por arrendamiento puede obligar a declarar este rendimiento al arrendador.

Sin perjuicio de lo anterior, también es cierto que aunque el Estado haya eliminado esta deducción, la mayoría de las Comunidades Autónomas la han incluido en sus normas respectivas.

Los gastos deducibles, ya se trate de arrendamiento cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario o de arrendamiento para otros usos, son muy superiores a los que se contemplan en otro tipo de rendimientos como pueden ser los de trabajo, hecho puesto de manifiesto en numerosas ocasiones por la doctrina.

En cuanto a la cesión a determinados familiares la normativa estatal imputa a éstos un rendimiento mínimo en el supuesto de cesión de bienes inmuebles a los mismos, cosa que, cabe interpretar, no hacen los Territorios Históricos.

Si el propietario decide no declarar los rendimientos al tener la Administración tributaria de los Territorios Históricos que probar no solo la cesión del bien inmueble sino además que se han recibido las cantidades por parte del arrendador será mucho más difícil proceder a la imputación de rentas estimadas por lo que el defraudador, en este sentido, lo tendrá más fácil a la hora de salir impune.

Si la Administración tiene que probar que se han recibido las cantidades por parte del arrendador carece de sentido la valoración que establecen las Normas Forales en estos supuestos e incluso, en mi opinión, esta figura podría tener los caracteres de imputación de renta inmobiliaria.

Por último en cuanto al recibo de las cantidades, la nueva Ley de vivienda del País Vasco que obliga a registrar los contratos de arrendamiento

y depositar las fianzas de los mismos si bien puede aportar más información a la Administración tributaria no es suficiente.

## ii. COSIDERACIONES GENERALES<sup>1</sup>.

Con carácter general a la hora de analizar el comportamiento de las inversiones españolas en el exterior a lo largo del ejercicio 2016 se ha de aludir necesariamente al fuerte crecimiento experimentado por las inversiones en Entidades Tenedoras de Valores Extranjeros (ETVE). Durante el citado ejercicio y, más precisamente, a lo largo del primer semestre de 2016 la mayor parte de la inversión española total en el exterior se canalizó a través de estas sociedades instrumentales, de menor relevancia para la economía de nuestro país, llegando a incrementarse un 452,3% en términos brutos hasta alcanzar los 4.447 millones de euros. En términos netos, descontando las desinversiones, el capital invertido en ETVE se elevó por aquel entonces a 3.342 millones de euros, con un aumento interanual del 581,7%.<sup>2</sup>

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), delimita el régimen fiscal especial de las ETVE con la finalidad de englobar bajo el marco de una sociedad *holding* española la tenencia de participaciones extranjeras en otras sociedades no residentes en nuestro país. El principal objetivo perseguido no

<sup>1</sup> El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "LA RESIDENCIA FISCAL COMO ELEMENTO VERTEBRADOR DE LOS DISTINTOS NIVELES DE IMPOSICION EN EL AMBITO DE DERECHO COMUN" (DER2015-63533-C4-3-P) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

<sup>2</sup> Fuente: *Diario El Economista*, 7 de noviembre de 2016, pág. 34. De acuerdo con los datos facilitados al respecto el conjunto las inversiones en ETVE y en *holdings* representaron el 78,1% de toda la inversión española en el exterior durante los seis primeros meses de 2016. Así, sumando las inversiones brutas directas y las canalizadas a través de ETVE, el total de las inversiones realizadas por las empresas españolas fuera de nuestras fronteras fue de 10.097 millones de euros, con un retroceso interanual del 53,3%.

(\*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

es otro que atenuar o evitar la doble imposición económica que podría llegar a originarse por el pago de impuestos ocasionados en sede del estado de residencia de la sociedad extranjera y por los beneficios distribuidos por la sociedad no residente y recibidos por la sociedad *holding* española.

A través de la aplicación del mecanismo de la exención por doble imposición la sociedad *holding* española (ETVE) queda facultada para gozar de exención en el Impuesto sobre Sociedades (IS) o, en su caso, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), atendiendo a la condición del socio, en relación con los dividendos percibidos de las sociedades extranjeras o con las plusvalías generadas por la transmisión de la participación en la ETVE, siempre y cuando se cumplan un conjunto de requisitos en sede de esta última y de las entidades no residentes. Con carácter adicional el reparto de beneficios de la ETVE a sus socios (personas físicas o jurídicas) podrá quedar asimismo exento o no sujeto a tributación en España, según los casos.

Tras la reforma operada por la citada Ley las especialidades inherentes a la aplicación del citado régimen especial respecto del general se centran en el tratamiento de las rentas de los socios no residentes de la Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros. Con carácter general el régimen de tributación de la ETVE bajo la LIS no difiere del general, con la especialidad de que, tratándose de participaciones adquiridas por una ETVE antes de 1 de enero de 2015, se mantiene el coste de adquisición superior a 6 millones de euros como condición alternativa al porcentaje de participación mínimo del 5% para la aplicación de la exención sobre dividendos y plusvalías.

Así las cosas la vigente LIS extiende el requisito del valor de adquisición de la participación, si bien eleva a 20 millones de euros, a todos los contribuyentes, a modo de alternativo al consistente en el 5% de

porcentaje de participación, eliminando de esta manera toda especialidad de la ETVE respecto de la determinación de la base imponible. Se rechaza así la posibilidad de limitar la exención a las rentas asociadas a la realización de actividades económicas.

Cabe destacar además que no se ha introducido alteración alguna respecto del régimen fiscal de los dividendos y plusvalías de cartera percibidos por los socios no residentes de la ETVE. Los socios de la ETVE residentes tampoco quedan sujetos a reglas especiales en relación con las rentas que obtengan de aquélla, al haberse ampliado el ámbito de aplicación de la exención del art. 21 de la Ley 27/2014 a las rentas obtenidas de entidades residentes, habiéndose suprimido en la LIS la penalización que bajo el antiguo RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), existía para los socios personas físicas, que venían obligados a calificar los dividendos obtenidos como renta general.

Como novedad respecto del régimen anterior el art. 108 de la LIS incluye las rentas a que se refiere su art. 22 (rentas exentas obtenidas a través de un establecimiento permanente) como rentas que, además de las del art. 21 de la citada Ley, cualifican para la aplicación del régimen, en línea con la interpretación adoptada por la Dirección General de Tributos (DGT) a través, entre otras, de sus contestaciones a Consultas de 18 de julio de 2012 y 4 de diciembre de 2013<sup>3</sup>, y a pesar de que en el antiguo TRLIS no existía tal referencia<sup>4</sup>.

3 Tal y como afirmó por ejemplo el citado Centro Directivo en esta última Resolución "Una interpretación finalista de la normativa requiere tener en cuenta que los requisitos que han de cumplir las rentas que obtiene una ETVE a través de una sucursal deben cumplir los mismos requisitos que los exigidos para una filial, esto es, los recogidos en el art. 21 del TRLIS, en la medida en que le resulten de aplicación. Esto es, los requisitos exigidos a los establecimientos permanentes situados en otros países deben ser equiparados a los requisitos exigidos a las entidades participadas, de manera que, dándose tal circunstancia, las rentas distribuidas por la ETVE procedentes de los citados establecimientos permanentes pueden aplicar el régimen previsto en el art. 118 del TRLIS".

4 En fechas pasadas la DGT se encargó de publicar sus contestaciones a Consultas de 5 y 19 de abril de

2016, a través de las cuales el citado Centro Directivo analiza el régimen de las Entidades de Tenencia de Valores en el Extranjero que, como tendremos ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo, constituyen uno de los principales regímenes por el que las empresas españolas con participaciones en entidades extranjeras se benefician fiscalmente de las exenciones o deducciones para evitar la doble imposición internacional. La primera de las citadas Resoluciones se centra en la figura de las LLP (*Limited Liability Partnership*), considerando la DGT que aquellas constituidas con arreglo a las leyes británicas tienen una naturaleza análoga o similar a las entidades españolas en régimen de atribución de rentas, por lo que les resultará de aplicación a efectos de su tributación la normativa de los No residentes. En consecuencia los dividendos que reciba la LLP no tributarán en España cuando la fuente de aquellos tenga un origen extranjero, si bien las sociedades o entidades españolas sí que deberán integrar en su base imponible la renta que perciban de la LLP, siendo calificadas aquellas como dividendos siempre que se distribuyan conforme al acuerdo de distribución. Dichas rentas formarán parte del beneficio operativo a efectos de calcular la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros. Por lo que respecta a la Resolución de 19 de abril de 2016, se analiza el supuesto de una estructura empresarial compuesta por una doble ETVE. En este caso el órgano consultivo determina que, en aquellos casos en los que se cumplan los requisitos para aplicar la exención para evitar la doble imposición sobre los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, estas entidades pueden optar por la aplicación de este régimen o por el régimen de la deducción para evitar la doble imposición internacional, sin que el ejercicio de la opción por una de las ETVE condicione la elección para la segunda, ni implique la exclusión del régimen especial contemplado para aquellas. De acuerdo con la normativa reguladora de las ETVE, tratándose de beneficios o participaciones en beneficios distribuidos a los socios con cargo a las rentas exentas a que se refiere el art. 21 de la LIS que procedan de entidades no residentes en territorio español o de rentas exentas a que se refiere el art. 22 de dicha Ley obtenida en el extranjero a través de un establecimiento permanente, cuando el receptor sea una entidad o persona física no residente en territorio español sin establecimiento permanente el beneficio distribuido no se entenderá obtenido en territorio español. Y la distribución de la prima de emisión tendrá el tratamiento previsto para la distribución de beneficios, entendiéndose a tales efectos que el primer beneficio distribuido procede de rentas exentas. Por tanto, cuando se cumplan los requisitos necesarios para aplicar la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos establecidos en el art. 21 de la LIS, el hecho de que la entidad no aplique la citada exención sino el régimen de imputación previsto en las deducciones para evitar la doble imposición jurídica (art. 31 de la LIS) o económica internacional (art. 32 de la LIS) no debe penalizar la aplicación del régimen previsto en

En todo caso el régimen fiscal especial aplicable a la ETVE contempla la exención de dividendos y plusvalías procedentes del exterior, así como la posibilidad de beneficiarse de la red de Convenios de Doble Imposición (CDIs) que España tiene suscritos con los Estados de residencia de las filiales no residentes. La ETVE se halla facultada para participar en otras entidades *holding* extranjeras, reforzándose la competitividad fiscal de este régimen especial.

El socio no residente no está sujeto a tributación, tanto en la percepción de dividendos procedentes de la ETVE (que no habrán sufrido imposición alguna en España) como en la transmisión de la participación en la propia entidad, previéndose además la posibilidad de aplicar la exención por doble imposición internacional en toda la cadena de participación de la ETVE (socio-Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros-filial no residente), previo cumplimiento de los distintos requisitos exigidos al efecto<sup>5</sup>.

Finalmente, es preciso recordar que la entidad ETVE puede compensar las pérdidas fiscales que se generen como consecuencia de la actividad pura de *holding* con la obtención de ingresos gravables, ya sea a través de la propia entidad (por ejemplo, servicios de apoyo a la gestión), o a través del grupo de consolidación fiscal (entidades operativas españolas) al que pertenezcan.

## II. PRINCIPALES REQUISITOS QUE HAN DE CONCURRIR EN LA ETVE.

Tal y como ha puesto de manifiesto SANZ GADEA<sup>6</sup>, en la medida en que el art. 5.2 de la LIS

---

la normativa de las ETVE para los beneficios distribuidos a los socios con cargo a las rentas exentas a que se refiere el citado art. 21 de la LIS que procedan de entidades no residentes en territorio español.

<sup>5</sup> Dicha exención podrá aplicarla la propia ETVE (cuando se reparta el dividendo de la entidad no residente a aquélla), así como el socio de la entidad cuando ésta última reparta dividendos a sus socios.

<sup>6</sup> SANZ GADEA, E., "El resultado financiero en el Impuesto sobre Sociedades. La Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 392, 2015 (consultado en [www.ceflegal.com](http://www.ceflegal.com)).

define la entidad patrimonial como aquella en la que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, excluyéndose de la consideración de valores a aquellos que otorguen al menos el 5% del capital de una entidad y que se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales no cabrá la posibilidad de que se aplique el régimen fiscal especial de las ETVE a aquellas entidades que posean participaciones que no otorguen un porcentaje de participación del 5%, aun cuando su valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros. Podrán disfrutar de la exención de dividendos y plusvalías de cartera en los términos del art. 21 de la LIS, pero no tendrán la consideración de ETVE.

El art. 107 de la LIS establece los requisitos que ha de reunir una entidad para poder disfrutar del régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros. Dicho precepto de la Ley 27/2014 se refiere a tres condiciones necesarias para que una entidad pueda acogerse al régimen fiscal de las ETVE. En primer lugar, objeto social que comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, disponiendo a tal efecto de la correspondiente organización de medios materiales y personales, debiendo ser nominativos los títulos representativos del capital social.

En segundo término, la organización de medios humanos y materiales ha de guardar una relación de correspondencia con la función de gestión y administración de los valores extranjeros. Por tanto, una gestión y administración llevada a cabo desde una entidad del grupo mercantil, distinta de la ETVE, sería inapropiada. La ETVE ha de tener una cierta consistencia. Si bien las decisiones clave serán tomadas por la dirección general del grupo, su ejecución ha de estar encomendada a la propia entidad, siendo necesario a tal efecto una organización, aunque fuere mínima.

En aquellos casos en los que la ETVE ostente una participación en otro tipo de entidades que sean diferentes a las no residentes (caso, por ejemplo, de participaciones en otras entidades residentes en España, de participaciones en entidades no residentes que no cumplan los requisitos exigidos al efecto o de una participación indirecta mediante estructuras de doble ETVE) la mera tenencia de esta participación diferente no imposibilitará la aplicación del régimen fiscal especial de la ETVE. De este modo la ETVE podrá contar con una participación en una segunda entidad residente que se encuentre acogida al régimen especial, por tener como actividad la gestión de dicha participación, incluso de forma indirecta a través de su participación en el capital de la segunda entidad.

En todo caso el título valor que otorgue la participación en la ETVE ha de ser nominativo, conteniendo los datos identificativos de su titular. Para que la ETVE pueda acogerse a la aplicación del presente régimen especial la sociedad ha de haberse constituido legalmente en España, presumiéndose a tal efecto que la ETVE tiene su domicilio fiscal en España y siendo además conveniente que las decisiones se tomen de forma efectiva en España, desarrollándose la actividad de la sociedad en la sede de su dirección efectiva.

No pueden acogerse a este régimen especial, tal y como precisa el art. 108.1.párrafo 3.º de la LIS, las sociedades que tenga la consideración de patrimoniales (aquellas que gestionen un patrimonio mobiliario o inmobiliario de acuerdo con lo dispuesto por el art. 5.2 de la LIS), las Uniones Temporales de Empresas (UTEs) y las Agrupaciones de Interés Económico (AIE), ya sean españolas o europeas.

De acuerdo con lo dispuesto por el art. 108.1. par. 1.º de la LIS, el objeto social de la sociedad ha de comprender la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en España, no requiriéndose que la ETVE dirija y gestione la actividad de la participada, siendo suficiente con que se produzca la gestión y

administración de la participación. Si la sociedad en cuestión hubiese sido constituida con otro objeto social y se pretendiera la aplicación del presente régimen, sería necesario ampliar el objeto incorporando la actividad de gestión y administración de valores extranjeros.

Asimismo, y como ya se ha señalado, se requiere que la ETVE posea una organización de medios materiales y humanos, contando con la infraestructura necesaria para realizar las tareas propias de la condición de socio y tomar las decisiones y actuaciones necesarias tendentes a conseguir la mayor rentabilidad de las mismas. No ha de tratarse por tanto de una mera tenedora de participaciones o de una sociedad instrumental y vacía que sólo esté compuesta por elementos patrimoniales<sup>7</sup>.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 107.2 de la LIS y en el art. 51 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto (RIS), para disfrutar del régimen fiscal del Capítulo XIII del Título VII basta comunicar a la Administración tributaria que se ha optado por el mismo, sin que deba producirse un acto declarativo por parte de aquella. En efecto, la opción por el régimen de las ETVE debe comunicarse al Ministerio de Hacienda, bastando con que se adopte al acuerdo por la Junta General de aplicar el régimen especial y se efectúe su posterior comunicación formal a la Administración Tributaria. El régimen se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique al Ministerio la renuncia al régimen. Será aplicable pues indefinidamente, mientras

<sup>7</sup> Véase a este respecto SANTAUEFEMIA RODRÍGUEZ, C., "Régimen fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros", *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2016 (consultado en [www.granzadigital.es](http://www.granzadigital.es)), quien estima que resulta conveniente que la ETVE celebre las reuniones del Consejo de Administración en España, así como sus acuerdos y contratos se celebren en España, manteniendo una cuenta corriente bancaria en España, realizándose de forma efectiva y habitual, operaciones en las que intervenga la entidad y organizando y conservando en España la documentación societaria, fiscal y contable de la sociedad.



no se renuncie, en el propio periodo impositivo en el que se produzca la comunicación y sucesivos. Y, a falta de comunicación, no cabrá el disfrute del régimen fiscal de las ETVE, aun cuando se hubieren cumplido los restantes requisitos.

### III. REGLAS A SEGUIR PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE LA ETVE.

Con carácter general la ETVE formará su base imponible de acuerdo con las reglas generales, sin especialidad alguna, salvo la relativa al régimen transitorio aplicable. Así, los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de los activos financieros cuya tenencia es propia de su objeto social, disfrutaran de la exención del art. 21 de la LIS siempre y cuando se cumplan el conjunto de requisitos previstos en dicho precepto. Se elimina así del régimen fiscal de la ETVE, tal y como ya se ha apuntado con anterioridad, la singularidad consistente en disfrutar de la exención mediando un valor de adquisición superior a 6 millones de euros, a modo de subrogado del requisito general del 5% de participación en el capital o en los fondos propios, que establecía el antiguo art. 117 del TRLIS. Téngase presente a tal efecto que el requisito de valor de adquisición ha pasado a formar parte del régimen general, si bien con el importe de 20 millones de euros. Así las cosas, siempre y cuando se cumplan los requisitos que establece el art. 21 de la LIS la ETVE disfrutará de exención de los dividendos y plusvalías de cartera derivados de las participaciones inherentes a su objeto social, así como de las restantes participaciones que también los cumplan.

Por su parte aquellas rentas procedentes de actividades de la ETVE distintas de la actividad de gestión y administración de las participadas no podrán beneficiarse de la aplicación del régimen fiscal de exención por doble imposición. Procediendo dichas rentas de la prestación de servicios a entidades no residentes, las mismas quedarán sujetas a gravamen por el IS tributando al tipo general del 25%, al igual que sucederá si las mismas derivan de la realización de cualquier otra actividad. Y si dichas rentas hubiesen sido obtenidas a través de un Establecimiento

Permanente (EP) extranjero que ostentara la ETVE, careciendo el EP de personalidad jurídica y no siendo sujeto pasivo del IS dichas rentas se integrarán en la base imponible del Impuesto de la ETVE tributando al tipo general del 25%.

Ahora bien sin perjuicio de lo anterior dichas rentas podrían igualmente estar exentas de tributación en la ETVE, no integrándose en la base imponible del IS mediante la aplicación de un mecanismo similar al previsto respecto de los dividendos percibidos por los socios de la ETVE, en el caso de que estas rentas también hayan sido gravadas en el extranjero. A tal efecto se requeriría que el EP hubiese estado gravado por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS de, al menos, el 10% (art. 22.1 par 1.º de la LIS), así como que la ETVE operase a través de un EP extranjero siempre que se dispusiera, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realizase toda o parte de su actividad o actuara en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la ETVE, que ejerza con habitualidad dichos poderes (art. 22.3 de la LIS).

Por otra parte si las rentas negativas procediesen de la transmisión del Establecimiento Permanente o si éste último cesara en el desarrollo de actividad dichas rentas sí que se tendrían que integrar en la base imponible de la ETVE (art. 22.1 par 2.º LIS). Dicha renta negativa reduciría la renta positiva neta obtenida con anterioridad por la ETVE que hubiese podido aplicar la exención del art. 22 de la LIS o la deducción por doble imposición del art. 31 de la LIS, tal y como establece el art. 22.2 párrafo 2.º de la LIS.

Los gastos financieros de la ETVE (intereses asociados al endeudamiento contraído para la realización de las inversiones financieras propias de su objeto social) serán fiscalmente deducibles, si bien con tres limitaciones de especial relevancia práctica en las ETVE dada su condición de entidades que, por su carácter *holding*, están llamadas a realizar y mantener inversiones financieras materializadas en instrumentos de patrimonio. Estas limitaciones son: la general de carácter objetivo del art. 16 de la LIS; la relativa

a la adquisición de instrumentos de patrimonio a entidades del mismo grupo mercantil, del art. 15 h) de la Ley<sup>8</sup>; y la relativa a la adquisición de instrumentos de patrimonio a terceros, recogida en los arts. 16.5, 67 b) y 83 de la Ley 27/2014. El límite recogido en estos dos últimos preceptos se aplica exclusivamente cuando la entidad adquirente de la participación se fusione con la entidad adquirida o con otras entidades, o bien cuando la entidad adquirida pase a formar parte del grupo fiscal de la entidad adquirente<sup>9</sup>.

8 Como es sabido el citado precepto dispone que se consideran fiscalmente no deducibles los gastos financieros devengados en el periodo impositivo derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de otras entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de las operaciones. Dos son por tanto los tipos de operaciones a los que se refiere el citado precepto, integradas por una transmisión de instrumentos de patrimonio y un endeudamiento asociado: la transmisión de participaciones representativas de la participación en el capital o en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, realizada entre entidades pertenecientes al mismo grupo mercantil en el sentido del art. 42 del Código de Comercio, cuando las adquisiciones se financien mediante endeudamiento contraído con entidades del mismo grupo mercantil; y las aportaciones realizadas a entidades del mismo grupo mercantil, cuando se financien con endeudamiento contraído con entidades del mismo grupo mercantil.

9 Concretamente respecto de las operaciones de fusión (ya sea de régimen general o especial) los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición. Por lo que respecta a la consolidación, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los 4 años posteriores a dicha adquisición.

El deterioro de la participación no es fiscalmente deducible [art 13.2 b) de la LIS], quedando diferida su integración en la base imponible al periodo impositivo en el que la participación cause baja en el patrimonio de la ETVE, ya sea por transmisión de la misma o extinción de la entidad participada. No obstante, en la medida en que la entidad participada forme parte del grupo fiscal de la ETVE las pérdidas sufridas se compensarán con las rentas positivas de las restantes entidades del grupo fiscal, sin que el deterioro contable deba ser eliminado, a efectos fiscales, al no formar parte de la base imponible de la ETVE, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 64 de la Ley 27/2014.

Con carácter adicional aquellos beneficios que, en lo sucesivo, pueda obtener la entidad participada revertirán el deterioro, si bien no incidirán en la base imponible de la ETVE, ya que el deterioro no fue fiscalmente deducible, tal y como establece el art. 11.6 de la Ley.

Produciéndose una situación de consolidación fiscal no procederá la incorporación de la reversión, ya que no hubo una eliminación con efectos fiscales. El saneamiento financiero producido en sede de la entidad participada permitirá la distribución de los beneficios ulteriormente obtenidos, los cuales disfrutarán de exención en sede de la ETVE bajo el cumplimiento de los requisitos generales establecidos en el art. 21 de la LIS. Así las cosas en caso de consolidación fiscal no serán objeto de eliminación. Por tanto si la transmisión de la participación determinara el surgimiento de una renta negativa habría de minorarse en el importe de la base imponible negativa generada por la entidad participada, en cuanto hubiere sido objeto de compensación con las bases imponibles positivas de otras entidades del grupo fiscal (art. 62.2 de la LIS).

En suma, tras la reforma introducida por la Ley 27/2014, que elimina la partida fiscalmente deducible recogida en el antiguo art. 12.3 del TRLIS, las pérdidas sufridas por las entidades participadas por la ETVE no residentes en territorio español no inciden en la base imponible de la misma, en tanto que las sufridas por las entidades

residentes en territorio español sí pueden hacerlo a través de la consolidación fiscal, de manera tal que las participaciones propias del objeto social de la ETVE reciben un tratamiento más gravoso.

Repárese finalmente en el hecho de que el régimen de imputación de rentas recogido en el art. 100 de la LIS podría resultar de aplicación a la ETVE. Dada la consabida condición de entidad *holding* de esta última lo más conveniente será que la misma no quede afectada por el régimen de transparencia fiscal internacional. En particular interesa a la ETVE no estar sujeta a la imputación de las rentas derivadas de los dividendos y plusvalías de cartera obtenidos por la entidad participada no residente en territorio español, para así poder ser cabecera de otras entidades *holding* no residentes en territorio español. Así se producirá ello cuando las rentas obtenidas por la entidad no residente en territorio español (dividendos y plusvalías) cumplan los requisitos previstos en el art. 100.4 de la LIS para no ser imputables.<sup>10</sup>

Igualmente la ETVE no estará sujeta a la imputación de las rentas derivadas de los dividendos y plusvalías de cartera obtenidos por la entidad participada no residente en territorio español cuando las rentas obtenidas por la entidad no residente en territorio español participada por la ETVE (dividendos y plusvalías de cartera) sean de aquellas que hubiesen estado exentas en los términos del art. 21 de la LIS, ya que en dicho caso no concurrirá el requisito de tributación privilegiada del art. 100.1 b) y, consecuentemente, no procederá la imputación. Téngase presente que para determinar el requisito de tributación privilegiada hay que tomar en consideración si los dividendos percibidos por la entidad no

<sup>10</sup> Como es sabido dichos requisitos son que la entidad no residente en territorio español participada por la ETVE tenga sobre la entidad de la que procede el dividendo una participación de, al menos, el 5% poseída con la finalidad de dirigir y gestionar la propia participación mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, y que la entidad participada no cumpla los requisitos establecidos en el art. 5.2 de la Ley para ser calificada como entidad patrimonial.

residente participada por la ETVE habrían estado amparados por la exención del art. 21 de la LIS en caso de ser obtenidos por una entidad residente en territorio español (la ETVE).

#### IV. RÉGIMEN FISCAL DE LOS DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS POR ENTIDADES NO RESIDENTES A LA ETVE.

Tratándose de dividendos distribuidos por entidades no residentes a la ETVE con carácter general esta última percibirá rentas de las entidades no residentes derivadas de dividendos que hayan sido distribuidos por las entidades no residentes a la propia entidad. Pues bien, al objeto de que dichos dividendos percibidos de entidades no residentes puedan estar exentos de tributación en el IS de la ETVE se prevé que el beneficio ya gravado en el extranjero en sede de la entidad no residente (en origen) no vuelva a ser gravado cuando se reparta el dividendo en sede de la ETVE, aplicándose así un criterio de exención en la tributación de los dividendos del art. 21 de la LIS. En efecto, los dividendos percibidos por la ETVE y procedentes de entidades no residentes se encuentran exentos de tributación, excluyéndose del resultado contable de la ETVE en el momento de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades mediante un ajuste fiscal negativo.

De cara a que estos dividendos percibidos de entidades no residentes gocen de exención se requiere que la participación en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5% (art. 21.1 a) párrafo 1º de la LIS), pudiendo efectuarse el cómputo de dicha participación a través de una participación directa en la entidad no residente o de una participación indirecta a través de otras sociedades. Y, no poseyéndose un 5% de participación, el valor de adquisición de la participación ha de ser superior a 20 millones de euros. Asimismo se requiere que la participación se haya mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en el que sea exigible el beneficio que se distribuya (art. 21.1 a) párrafo 2.º de la LIS), o bien, en caso de que se distribuya el dividendo antes de que haya

transcurrido el plazo de un año de tenencia de la participación, que se mantenga posteriormente la participación durante el tiempo necesario para completar dicho plazo de un año<sup>11</sup>.

En el supuesto de que no se mantuviese la participación durante dicho plazo (en caso de transmisión de la misma), habiéndose aplicado la exención habría que proceder a regularizar la situación tributaria de la ETVE mediante la presentación de una declaración complementaria en el ejercicio en que se presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades, integrando en la base imponible la renta correspondiente por el dividendo declarado exento con anterioridad<sup>12</sup>.

Igualmente es condición necesaria para la aplicación del criterio de exención que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades de, al menos, el 10% por tales conceptos en el ejercicio en el que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa (art. 21.1 b) de la LIS). Y ello con independencia de que se haya aplicado algún tipo de beneficio fiscal, esto es, alguna exención, deducción, bonificación o reducción que implique la disminución del impuesto extranjero que finalmente se haya pagado. Dicho requisito se estima cumplido cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición internacional que le resulte aplicable y que contenga una cláusula de intercambio

11 De cara a efectuar dicho cómputo también se tendría en cuenta si la participación ha sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades pertenecientes a un grupo mercantil de acuerdo con el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia fiscal y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

12 En cambio, no regularizándose la situación tributaria de forma voluntaria la Administración Tributaria podría abrir un procedimiento de comprobación fiscal integrando en la base imponible de la ETVE la cuota tributaria generada como consecuencia de los dividendos percibidos sin derecho a aplicar la exención por doble imposición, a lo que habría que sumar además las sanciones tributarias que podrían imponerse.

de información. En cambio no se aplicará el régimen de exención de dividendos percibidos por la ETVE cuando la entidad participada por ella sea residente en un país calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

En el supuesto de que la ETVE participase indirectamente en entidades no residentes, esto es, si la entidad no residente participada por la ETVE (entidad de primer nivel) ostentara una participación en otra entidad no residente (entidad de segundo nivel), y suponiendo que los beneficios obtenidos por las entidades de segundo nivel fuesen distribuidos vía dividendos a la entidad de primer nivel, de cara a la aplicación del art. 21.1 de la LIS sería necesario determinar qué beneficios pueden dar derecho a la exención en sede de la ETVE<sup>13</sup>. A tal efecto se requeriría que los dividendos o rentas derivadas de la transmisión de valores en entidades representaran más del 70% de los ingresos totales de dicha entidad, ya que en otro caso no podría aplicarse la exención (art. 21.1.a) par. 3.º de la LIS)<sup>14</sup>. Igualmente se requeriría que la participación indirecta de la entidad participada no residente de primer nivel sobre las filiales no residentes de segundo nivel fuese de, al menos, el 5%, a excepción de que las filiales formasen parte de un grupo de sociedades con la entidad participada.

## V. RÉGIMEN FISCAL DE LOS SOCIOS DE LA ENTIDAD APLICABLE EN RELACIÓN CON LOS BENEFICIOS DISTRIBUIDOS POR LA ETVE Y LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN LA ENTIDAD.

El art. 108 de la LIS regula la tributación de los socios de la entidad respecto de los beneficios

13 Lógicamente ello sería así siempre que la ETVE no acreditara que la entidad directa o indirectamente participada por ella ha integrado en su base imponible los dividendos o plusvalías derivadas de la transmisión de la participación sin que las anteriores rentas tuvieran derecho a aplicar la exención o la deducción por doble imposición internacional.

14 Se ha de precisar además que si la entidad directamente participada fuese dominante de un grupo de sociedades, según lo dispuesto por el art. 42 del Código de Comercio, formulando estados contables consolidados, dicho 70% de ingresos se calcularía sobre el resultado consolidado del ejercicio.

que les fueren distribuidos por la ETVE y de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en aquélla. A pesar de no producirse un supuesto de doble imposición, tales dividendos estarán exentos bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en el art. 21 de la LIS. E idéntico criterio habrá de observarse en relación con las entidades participadas no residentes en territorio español, sin que a ello pueda oponerse el requisito de tributación del art. 21.1 b) de la LIS, relativo al tipo nominal y no a la tributación efectiva.

El art. 108.1 de la LIS establece un conjunto de reglas respecto a los beneficios distribuidos con cargo a las rentas exentas del art. 21 que procedan de entidades no residentes en territorio español o a las rentas exentas del art. 22, distinguiendo a tal efecto entre socios personas físicas, personas jurídicas y no residentes. Dichas reglas no se refieren por tanto a la totalidad del beneficio, sino solo a la parte del mismo que procede de las rentas exentas. Sobre la parte restante se aplicarán las normas generales del Impuesto.

Habiendo integrado la ETVE en su base imponible diferentes tipos de rentas procedentes de un EP extranjero y optando por distribuir los beneficios con cargo a rentas obtenidas por el Establecimiento Permanente, siendo el socio receptor una persona jurídica residente los dividendos percibidos estarían exentos de tributación, siempre y cuando se cumplan los requisitos recogidos en los arts. 108.1.a) y 22.1 de la LIS. En efecto, los dividendos percibidos por el socio persona jurídica residente en España darían derecho a practicar la exención por doble imposición de dividendos siempre que se cumpliesen los requisitos recogidos en el art. 21 de la LIS. De este modo, habiendo sido integrados dichos rentas en la base imponible del Impuesto de sociedades del socio residente, éste realizaría un ajuste negativo en la base imponible al practicar la exención<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> Tal y como ha precisado SANTA EUFEMIA RODRÍGUEZ, C., "Régimen fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros", ob. cit. (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)), "la aplicación de la exención por

Si la condición de socio recayese sobre una persona física residente los dividendos tributarían como renta del ahorro en el IRPF del socio, tal y como precisa el art. 108.1.b) de la LIS. Así las cosas dichos dividendos percibidos por el socio se integrarían en la renta del ahorro del IRPF del mismo, tributando a un tipo de gravamen que, como es sabido, oscila entre el 19 y el 23%. No obstante, con carácter excepcional, se podría practicar la deducción por doble imposición internacional del IRPF del socio respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la ETVE y que correspondiese a las rentas exentas que hubiesen contribuido a la formación de los beneficios percibidos, tal y como precisa el art. 80 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF.

Y, tratándose de un socio persona física o jurídica no residente, los dividendos no se considerarían obtenidos en España siempre que los mismos procediese de un EP que cumpliera los requisitos previstos al efecto, de manera que la renta en cuestión no tributaría en España, de conformidad con lo establecido por el art. 108.1.c) de la LIS. Dichos dividendos distribuidos por la ETVE con cargo a rentas exentas tendrían pues la consideración de rentas no obtenidas en España (rentas no sujetas), no quedando sometidas a tributación con independencia de la existencia de un Convenio de Doble Imposición o no.<sup>16</sup>

---

doble imposición internacional se produce a lo largo de toda la cadena de participación (socio-ETVE-filial no residente), siempre que se cumplan los requisitos exigidos".

<sup>16</sup> Adviértase no obstante que de cara a la aplicación del criterio de no sujeción el primer beneficio distribuido se corresponderá con rentas exentas obtenidas previamente por la ETVE. Así las cosas en el supuesto de que ésta hubiese obtenido rentas exentas tanto de entidades residentes como no residentes, los primeros dividendos distribuidos por la ETVE procederían de rentas exentas derivadas de las participaciones tenidas en entidades no residentes, siendo necesario que en cada ejercicio la ETVE diferencie esa parte de las rentas (con origen en dividendos y en plusvalías) obtenidas por la entidad de la participación en entidades no residentes y en EP extranjeros, cuyas rentas han estado exentas por aplicación de lo dispuesto en el art. 21 de la LIS. Dichos primeros beneficios distribuidos se considerarían no obtenidos en España, tributando sólo el beneficio distribuido que excediese de tales rentas.



Analicemos a continuación el régimen aplicable a la transmisión de la participación de la ETVE en sede de los socios. Si el socio de la ETVE decidiera transmitir o enajenar su participación en dicha entidad, así como en el supuesto de que se produjese una separación de socios, una liquidación de la entidad o una operación de reestructuración empresarial (fusión, escisión, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo o pasivo), el régimen fiscal aplicable a las rentas o plusvalías generadas quedaría condicionado por la naturaleza o condición del socio transmitente.

De entrada, y al objeto de que a las rentas derivadas de la transmisión de la participación pueda resultarles aplicable la exención por doble imposición prevista en el art. 21.1 de la LIS habrían de cumplirse los requisitos establecidos al efecto, de carácter idéntico a los aplicables en el caso que la filial no residente y participada por la ETVE distribuya dividendos a la misma. Ahora bien el requisito referente al porcentaje de participación del 5% de la filial de la ETVE o de valor de adquisición de la misma superior a 20 millones de euros, así como el relativo a que la tenencia de la participación se haya detentado durante al menos un año, habría de cumplirse en el día en que se produzca la transmisión. Por su parte el requisito referente a la tributación mínima del 10% en el estado de residencia de la filial de la ETVE habría de cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación<sup>17</sup>.

Siendo el socio persona física o jurídica no residente en España podría resultar de aplicación un CDI que estableciera la competencia para gravar la renta del Estado de residencia del socio no residente de la ETVE. No siendo de aplicación dicho Convenio de Doble Imposición la renta obtenida por el socio no residente de la ETVE habría de tributar de acuerdo con lo establecido en el RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo,

<sup>17</sup> Recuérdese además que, habiéndose aplicado la exención por doble imposición en relación a la transmisión de la participación si bien incumpléndose los requisitos exigidos, la ETVE tendría que proceder a regularizar su situación tributaria.

por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR). Ahora bien si el socio residiese en un estado miembro de la UE con el que hubiese firmado un CDI con cláusula de intercambio de información, la renta derivada de la transmisión no estaría sujeta a tributación en España, tal y como precisa el art. 14.1.i) del TRLIRNR.

Igualmente cabría la posibilidad de que el socio no residente de la ETVE residiese en un paraíso fiscal, en cuyo caso la totalidad de la renta derivada de la transmisión se obtendría en España y tributaría por el IRNR. Y si la renta tributara en España por el IRNR habría que entrar a determinar la parte de dicha renta que efectivamente tributara en España, teniendo presente además la correspondencia existente entre la renta obtenida por la transmisión de la participación y el aumento de valor de la participación en la ETVE que pudiera llegar a originarse, tal y como precisa el art. 108.2.b) de la LIS.

Pues bien, tomando en consideración dicha correspondencia, si el socio receptor de la ETVE fuese una persona física o jurídica no residente en España, y suponiendo que parte de la renta positiva correspondiente al incremento de beneficios no distribuidos (reservas dotadas) de la ETVE generadas durante el tiempo de posesión de la participación transmitida procediese de rentas exentas derivadas de la participación de la ETVE en entidades no residentes y en establecimientos permanentes extranjeros que cumplieran los requisitos establecidos en los arts. 21 y 22 de la LIS, habría que considerar que la renta en cuestión no ha sido obtenida en España, no tributando en nuestro país con independencia del porcentaje de participación del socio y de la participación transmitida. En cambio si parte de dicha renta positiva correspondiente al incremento de beneficios no distribuidos de la ETVE generadas durante el tiempo de posesión de la participación transmitida procediese de rentas sujetas y no exentas, así como de rentas exentas derivadas de la participación de la ETVE en entidades residentes que no cumplieran los requisitos del art. 21 de la LIS al tipo del 19%, habría que considerar que la renta en cuestión fue obtenida en España



tributando en España por el IRNR, ya que el socio receptor es no residente.

También podría llegar a suceder que parte de la renta positiva correspondiese a diferencias de valor imputables a la participación de la ETVE, esto es, a diferencias existentes entre el valor de mercado y el valor contable en entidades no residentes y en establecimientos permanentes extranjeros. Pues bien en dicho caso, si la ETVE respecto de dichas entidades cumpliera los requisitos exigidos en los arts. 21 y 22 de la LIS para que quedaran exentas las plusvalías derivadas de la transmisión de las participaciones en dichas entidades se consideraría que la renta (diferencia de valor que pudiera existir) no fue obtenida en España y no tributa en España. En cambio si la ETVE, respecto de dichas entidades, no cumpliera dichos requisitos fijados para que se encuentren exentas las plusvalías derivadas de la transmisión de las participaciones en esas entidades habría que estimar que la renta en cuestión procedente de la diferencia de valor que pudiera existir fue obtenida en España tributando en España por el IRNR al tipo del 19% por tratarse de una ganancia patrimonial. Por último, si parte de la renta positiva procediese de diferencias de valor imputable al resto de activos de la ETVE habría que estimar que dicha renta fue obtenida en España tributando en España por el IRNR al tipo del 19%.

De cualquier manera, siendo el socio receptor de la ETVE una persona física que resida en España, éste habría de integrar en la base imponible del ahorro de su IRPF la ganancia o pérdida patrimonial generada por la transmisión de la participación, tributando al tipo del 19%-23%. Y si la renta derivada de la transmisión de la participación fuese percibida por un socio de la ETVE que tuviese la consideración de persona jurídica residente en España tributaría en nuestro país, pudiéndose aplicar la exención por doble imposición atendiendo a la correspondencia existente entre la renta obtenida por la transmisión de la participación y el aumento de valor de la participación en la ETVE que pudiera llegar a generarse<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> En efecto, atendiendo a la correspondencia de la renta obtenida en la transmisión, si parte de la renta positiva correspondiese al incremento de beneficios

Recuérdese además que, como ya se ha puesto de manifiesto, no resultará de aplicación el presente régimen a todas aquellas rentas que se generen en sede del socio de la ETVE cuando éste decida transmitir su participación, procediendo dichas rentas de: entidades que tengan la consideración de patrimoniales de acuerdo con el art. 5.2 de la LIS, de forma directa o indirecta, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación; Agrupaciones de Interés Económico española o europea que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación; y entidades que cumplan los requisitos establecidos en el art. 100 de la LIS en el caso de que el 15% de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional.

#### **VI. RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LAS OPERACIONES DE TRANSMISIÓN DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EXTRANJERO EN SEDE DE LA ETVE.**

Finalmente hemos de referirnos a las operaciones de transmisión de un EP extranjero en sede de la

no distribuidos de la ETVE generados durante el tiempo de posesión de la participación transmitida que procediesen de rentas exentas derivadas de la participación de la ETVE en entidades no residentes y en establecimientos permanentes que cumplieran los requisitos establecidos en los arts. 21.1 y 22 de la LIS habría que estimar que dicha renta está exenta de tributación. Si parte de dicha renta positiva procediese del incremento de beneficios no distribuidos de la ETVE se consideraría que la renta no está exenta, debiendo integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad. Y si parte de la renta positiva se debiese a la existencia de diferencias de valor de la participación de la ETVE (diferencia entre el valor de mercado y el valor contable) en entidades residentes y no residentes y en establecimientos permanentes extranjeros, si la ETVE respecto de dichas entidades cumpliera los requisitos exigidos para que se encuentren exentas las plusvalías derivadas de la transmisión de las participaciones en esas entidades habría que estimar que la renta imputable está exenta de tributación. En otro caso se consideraría que la referida renta imputable no está exenta, debiendo integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad. Y si parte de la renta positiva derivase de diferencias de valor imputables al resto de activos de la ETVE se consideraría que la renta está exenta de tributación

ETVE. En aquellos casos en los que se origine una plusvalía como consecuencia de la decisión de transmitir el Establecimiento Permanente en sede de la ETVE, siendo el socio una persona jurídica residente la plusvalía obtenida por la transmisión del EP extranjero estará exenta de tributación cumpliéndose lo dispuesto en los arts. 108.1.a) y 22.2 de la LIS. Si el socio fuese una persona física residente se originará una ganancia patrimonial que tributará según la normativa específica de IRPF del socio persona física, integrándose en la base del ahorro y tributando a un tipo de gravamen que oscila entre el 19 y el 23%. Por último, siendo el socio una persona jurídica no residente la parte de la plusvalía imputable a dichas rentas se entenderá obtenida en España y las rentas tributarán por el IRNR al tipo del 19%, salvo a la parte de renta imputable al EP de la ETVE que cumpla con los requisitos previstos para aplicar la exención por doble imposición.

## VII. RECAPITULACIÓN.

Tratándose de socios personas físicas que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 108.1 b) de la LIS el beneficio distribuido se considerará renta del ahorro en el IRPF. Cabe no obstante recordar a este respecto que ya el art. 46 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del citado Impuesto (LIRPF) considera renta del ahorro a los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

En el caso de personas jurídicas que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el art. 108.1 a) de la Ley 27/2014, dichos sujetos aplicarán el tratamiento que corresponda de acuerdo con la citada Ley teniendo presente que, ante la ausencia de una norma especial rige, por definición, la general. Esta misma regla se aplicará a los no residentes en territorio español que sean contribuyentes del IRNR que operen mediante establecimiento permanente. Cabe no obstante recordar a este respecto la remisión que establece el art. 18.1 del TRLIRNR al régimen general del Impuesto sobre Sociedades. En

relación con estos socios no se ha modificado la legislación precedente. Así las cosas respecto de estos socios terminará produciéndose la exención, bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en el art. 21 de la LIS.

En relación con los socios no residentes en territorio español sin establecimiento permanente (personas, físicas o jurídicas, no residentes en territorio español sin establecimiento permanente), de acuerdo con lo establecido en el art. 118.1 c) de la LIS el beneficio distribuido no se entenderá obtenido en territorio español. Ello representa una excepción a lo previsto en el art. 13.1 f) del TRLIRNR, a cuyo tenor se consideran rentas obtenidas en territorio español, los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España. El beneficio distribuido que no se considera obtenido en territorio español es el imputable a rentas exentas del art. 21 procedentes de entidades no residentes en territorio español, o bien el del art. 22, esto es, rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

De este modo se elimina la sujeción al IRNR del beneficio distribuido por la ETVE. Esta no sujeción reside en el hecho de que el beneficio distribuido se ha nutrido de rentas derivadas de actividades económicas no realizadas en territorio español. En efecto, tales beneficios distribuidos se han constituido por dividendos o participaciones en beneficios percibidos de entidades no residentes en territorio español o por rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes. Dicha no sujeción implica que, respecto de estas rentas, se entiende no producido el hecho imponible del IRNR. En consecuencia, aun cuando un convenio bilateral para evitar la doble imposición estableciera una retención limitada, no habrá lugar a la misma. Del mismo modo no habrá lugar a la exención del art. 14.1 h) del TRLIRNR, no pudiendo plantearse además respecto de dichas rentas la cuestión relativa a la aplicación de la restricción a la exención prevista en dicho precepto para el caso en que la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en

Estados miembros de la Unión Europea (UE). Ahora bien sin perjuicio de lo anterior se ha de reconocer que la interposición de una ETVE podrá resultar contraproducente cuando el método establecido para eliminar la doble imposición económica sea el de imputación a un solo nivel, ya que la entidad matriz de la ETVE perderá el crédito fiscal inherente al impuesto sobre el beneficio soportado por las entidades participadas por la ETVE.

Como hemos tenido ocasión de analizar el art. 108.2 de la LIS establece un conjunto de reglas respecto de las rentas obtenidas por los socios derivadas de la transmisión de la participación o de la separación del socio o liquidación de la entidad. Dichas reglas se refieren a las personas jurídicas y a los no residentes (ya sean personas físicas o jurídicas), no incidiendo en cambio sobre los contribuyentes del IRPF, que se regirán por lo establecido en la Ley 35/2006.

Tratándose de socios personas jurídicas, y de acuerdo con lo establecido en el art. 108.2 a), los contribuyentes del IS que cumplan el requisito de participación en la ETVE establecido en el apartado 1 del art. 21 de la Ley podrán aplicar el régimen de exención en los términos previstos en dicho artículo. Dicha regla resulta asimismo aplicable a los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente. Se trata no obstante de un mandato que se refiere a la totalidad de la renta, a diferencia de lo que sucede respecto de las rentas obtenidas por los no residentes, personas físicas o jurídicas, sin establecimiento permanente.

En el caso de socios no residentes en territorio español sin establecimiento permanente, de acuerdo con lo previsto en el art. 108.2 b) de la LIS, no se entenderá obtenida en territorio español la renta que se corresponda con las reservas dotadas con cargo a las rentas exentas o con diferencias de valor imputables en ambos casos a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos establecidos en el art. 21 de la Ley o a establecimientos permanentes que cumplan los requisitos establecidos en el art. 22 de la citada Ley. La aplicación de dicha regla

representa una excepción a lo previsto en el art. 13.1 i).1.º del TRLIRNR, de conformidad con el cual se consideran rentas obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.

Piénsese que la renta derivada de la transmisión es reflejo de la renta obtenida o que obtendrán las entidades no residentes participadas por la ETVE, de manera tal que se trataría de una renta desligada del territorio español.

En todo caso de acuerdo con dicha regla de no sujeción la renta positiva debe ser dividida en dos partes, a saber, la que se entenderá no sujeta y aquella otra que sí lo estará. A su vez, dentro de la primera cabe distinguir tres componentes: el correspondiente a reservas dotadas con cargo a las rentas exentas procedentes de entidades no residentes en territorio español; el relativo a las plusvalías latentes en participaciones en entidades no residentes en territorio español, que estarían exentas en caso de ser realizadas; y en relativo a rentas de establecimientos permanentes que cumplan los requisitos del art. 22 de la Ley. Pues bien, aquella parte de renta positiva que no se entiende obtenida en territorio español no estará sujeta al IRNR y, por tanto, no podrá ser gravada por dicho tributo, aun cuando un Convenio bilateral para eliminar la Doble Imposición así lo estableciera, ya que el Convenio no restablece la sujeción impedida por el art. 108.2 b) de la LIS. Por su parte la otra parte de la renta positiva estará plenamente sujeta al IRNR y podrá disfrutar de las exenciones previstas en el art. 14 del TRLIRNR, pudiendo corresponder la competencia para gravarla a una jurisdicción fiscal extranjera, de acuerdo con lo previsto en un Convenio bilateral para evitar la Doble Imposición. La jurisdicción fiscal extranjera podrá gravar la totalidad de la renta positiva derivada de la transmisión de la participación sobre la ETVE de acuerdo con sus leyes, sin perjuicio de lo previsto en el convenio bilateral que resulte aplicable.

Esta no sujeción por el IRNR de dividendos y plusvalías no resultará aplicable cuando el receptor de la renta resida en un país o territorio

calificado como paraíso fiscal (art. 108.3). Por tanto, los paraísos fiscales operan en un doble sentido. De una parte, inhiben la aplicación de la exención, en sede de la ETVE, respecto de los dividendos y plusvalías de cartera procedentes de entidades residentes en los mismos (art. 21.9). Y, de otra, excluyen la no sujeción por el IRNR de los beneficios y plusvalías de cartera procedentes de la ETVE percibidos por los socios en ellos residentes. No obsta además a la no sujeción por el IRNR de los beneficios y las plusvalías de cartera la residencia de los socios en un país o territorio de nula tributación, esto es, en el que no se aplique un impuesto análogo al IS o al IRPF, así como tampoco la inexistencia de efectivo intercambio de información tributaria en el sentido de lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, según redacción otorgada por la Disposición Final Segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

#### VIII. LA PROYECCIÓN DE LA REGULACIÓN TRANSITORIA CONTENIDA EN LA LIS SOBRE EL RÉGIMEN FISCAL DE LA ETVE.

De acuerdo con lo establecido por la Disposición Transitoria Decimonovena de la Ley 27/2014, relativa a las rentas derivadas de la transmisión de participaciones, en el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de las que el contribuyente haya efectuado alguna corrección de valor que haya resultado fiscalmente deducible dicha corrección de valor se integrará, en todo caso, en las base imponible del contribuyente, a los efectos de determinar la exención a que se refiere el art. 21 de la Ley.

Tal y como ha puesto de manifiesto SANZ GADEA<sup>19</sup> dicha Disposición podría ser aplicable al caso en que el dividendo percibido hubiese mantenido el deterioro de la participación saneada. En cambio no parece factible su aplicación a aquel

otro supuesto en el que, por haberse adquirido la participación después del saneamiento financiero de la entidad participada, no hubo deterioro.

Por su parte la Disposición Transitoria Primera de la Ley 27/2014 establece que los ajustes extracontables, positivos y negativos, practicados para determinar las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a periodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la citada Ley se tomarán en consideración a los efectos de la determinación de las bases imponibles correspondientes a los periodos impositivos en los que sea de aplicación dicha Ley, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon. Respecto del régimen fiscal de las ETVE dicha Disposición Transitoria podría ser aplicable tanto a aquel supuesto en el que se produjo un deterioro de valor de la participación como a aquel otro en el que tuvo lugar la percepción del dividendo, siendo no obstante objeto de recalificación. En dicho supuesto el importe del dividendo minoraría el importe de la renta positiva exenta.

Finalmente la Disposición Transitoria Trigésima Primera de la Ley 27/2014 establece un régimen transitorio respecto de las rentas derivadas de las participaciones adquiridas por la ETVE en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran un valor de adquisición superior a 6 millones de euros, pero que dieran un porcentaje de participación inferior al 5%. Como seguramente se recordará estas participaciones daban derecho, de acuerdo con lo previsto en el antiguo art. 117 del TRLIS, a la exención de dividendos y plusvalías de cartera del art. 21 del citado Texto Refundido. Por el contrario, de acuerdo con el régimen establecido en el art. 21 de la Ley 27/2014 la aplicación del criterio de exención únicamente tiene lugar a partir de 20 millones de euros. Pues bien, el régimen transitorio diseñado al efecto consiste en otorgar a esas participaciones cuyo valor de adquisición es superior a 6 millones de euros pero inferior a 20 millones el régimen fiscal de exención previsto en el art. 21 de la Ley 27/2014.

<sup>19</sup> SANZ GADEA, E., "El resultado financiero en el Impuesto sobre Sociedades. La Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros", ob. cit. (consultado en [www.celegal.com](http://www.celegal.com)).

Ciertamente nos hallamos ante un régimen transitorio muy limitado, ya que no prolonga en el tiempo el bloque normativo de la legislación derogada sino un solo aspecto de la misma, a saber, el relativo al valor de adquisición de la participación que queda congelado en 6 millones de euros. Así, por ejemplo, una participación sobre una entidad no residente que se hallara sujeta en la imposición sobre los beneficios a un tipo nominal de gravamen que no alcance el 10% no daría derecho a la exención. Al amparo de una interpretación literal de lo señalado en la citada Disposición Transitoria aquellas participaciones cuyo valor de adquisición fuere superior a 6 millones de euros podrían disfrutar de la exención del art. 21 de la Ley 27/2014, aun cuando no hubieren gozado de la del art. 21 del TRLIS debido, por ejemplo, a que la entidad no residente participada no realizare actividades económicas en los términos exigidos por dicho precepto. Ahora bien se ha de reconocer que dicho efecto iría en contra de la esencia de un régimen transitorio, que persigue proteger derechos existentes al amparo de la norma derogada, pero no los constituye<sup>20</sup>.

Así las cosas, y por lo que interesa al objeto de nuestro estudio, tratándose de una participación cuyo valor de adquisición fuese superior a 6 millones de euros y adquirida en un periodo impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2015, dicha participación no daría derecho a la aplicación del criterio de exención si la entidad no hubiere estado acogida en aquel tiempo al régimen de las ETVEs establecido en el Capítulo XIV del Título VII del antiguo TRLIS o si, estándolo, esa participación no habilitare los requisitos para disfrutar de la exención de dividendos y plusvalías de cartera a los que ya se ha hecho referencia a lo largo del presente trabajo.

<sup>20</sup> Véase en este sentido SANZ GADEA, E., "El resultado financiero en el Impuesto sobre Sociedades. La Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros", ob. cit. (consultado en [www.celegal.com](http://www.celegal.com)).





### A. INTRODUCCIÓN

El modelo de distribución de recursos entre las instituciones del País Vasco, vigente desde la aprobación del Estatuto de Gernika, no ha incorporado de manera plena y expresa el nivel municipal. Esta situación es consecuencia directa de la falta de aprobación, tras casi cuarenta años desde que el Parlamento Vasco comenzase a legislar, de una de las normas jurídicas más importantes para la vertebración jurídico-institucional de Euskadi.

Como es conocido, la estructura jurídico-institucional de la Comunidad Autónoma de Euskadi se apoya en la vertebración entre los tres niveles institucionales, las instituciones comunes, los territorios históricos y los municipios y demás entidades locales, cada uno de ellos con sus propias competencias, entre los que interactúan normas jurídicas de distinto rango, procedencia, contenido y alcance: la Constitución española, el Estatuto de Autonomía, el Concierto Económico y la Ley de Territorios Históricos.

Aunque las relaciones y la distribución competencial entre el Estado y el País Vasco y entre las instituciones Comunes y los Territorios Históricos están claramente delimitadas en ellas, y que determinadas normas forales de los territorios históricos han regulado materias de su competencia (como, por ejemplo, demarcaciones territoriales, entidades de ámbito supramunicipal, presupuestos, finanzas y hacienda locales), la ausencia de una ley propia de la Comunidad Autónoma de Euskadi que abordara en su globalidad las cuestiones municipales ha supuesto que nuestros municipios y demás entidades locales hayan tenido que actuar a partir de un marco normativo institucional caracterizado por su precariedad, de forma que han debido aplicar la legislación básica estatal sobre régimen local y las leyes sectoriales

aprobadas por el Parlamento Vasco, que han ido incidiendo sobre diferentes materias y que, en muchos supuestos, repercutían directamente sobre las competencias municipales, por ejemplo, en temas como el urbanismo, el medio ambiente o los servicios sociales. Pero todo ello no ha resuelto hasta ahora el problema de dotar a los municipios vascos de un marco jurídico propio que les dé estabilidad y les permita ejercer su autogobierno y cumplir con su finalidad principal, que no es otra que la de atender las demandas de la ciudadanía en su condición de administración más próxima a ella.

La reciente aprobación de la Ley 2/2016, de 7 de abril, de Instituciones Locales de Euskadi (LILE), ha venido a colmar esta carencia de nuestra arquitectura jurídica y a aportar claridad al marco económico-financiero en que la actividad de nuestros entes locales debe desenvolverse, previendo la imprescindible presencia de los municipios vascos en los órganos y en los procesos de toma de decisiones que les afecten directamente, para dejar de ser unas administraciones sometidas a un grado de tutela no siempre respetuosa con las relevantes funciones que les corresponden y no siempre compatible con auténtico respeto por la autonomía local que los municipios deben tener garantizada.

En lo que se refiere al modelo de distribución de recursos, la LILE dedica el Título IX íntegramente a la regulación del marco de financiación municipal, recogiendo en su primer capítulo una serie de disposiciones generales en las que se prevén los principios de la hacienda local vasca, así como la regla de que la financiación municipal será incondicionada, sujetando la financiación condicionada –que siempre tendrá naturaleza excepcional– a una serie de requisitos. Asimismo, se incorporan reglas relativas, entre otras, al régimen presupuestario, al régimen de endeudamiento y a la contabilidad. El capítulo segundo aborda la regulación de la financiación municipal,

(\*) Director de la Secretaría Técnica de la Diputación Foral de Bizkaia

estableciendo los principios que deben informar la estructura financiera local asegurando la presencia y la participación de los municipios en aquellos procesos de decisión que le puedan afectar directamente. Así, garantiza dicha participación de los representantes de los municipios vascos en la adopción de un amplio listado de acuerdos del Consejo Vasco de Finanzas Públicas (CVFP) que, como es sabido, es el órgano de encuentro del marco institucional vasco en el que se adoptan las decisiones más relevantes desde el punto de vista económico financiero. Como complemento a esta regulación, la Disposición Final Primera de la Ley modifica la Ley de Territorios Históricos, precisamente para prever la incorporación de los representantes del nivel municipal al CVFP y determinar el régimen de adopción de acuerdos en todos aquellos casos en que sus intereses particulares puedan verse afectados.

Aunque el marco en que debe desenvolverse la actividad económico financiera de los municipios vascos ha quedado clarificado, la plasmación de sus principios en el marco de financiación debe ser objeto de desarrollo, mediante su incorporación a las disposiciones que regulan el modelo de distribución de recursos, señaladamente la Ley de aportaciones y las Normas Forales que resulten oportunas en el ámbito de cada uno de los Territorios Históricos, a las que la propia LILE remite.

En las siguientes líneas vamos a describir el marco legal previsto en el título IX de la LILE señalando, por un lado, los principios generales previstos en la misma en relación con la financiación y actividad económico-financiera de las instituciones locales vascas y, por otro, las previsiones respecto de la participación municipal en los recursos derivados del Concierto Económico así como las relativas a la distribución de dicha participación en cada uno de los Territorios Históricos. En un segundo apartado, y a la espera de la aprobación de una nueva Ley de Aportaciones, describiremos el modelo de financiación y distribución de recursos vigente hasta la fecha para los municipios vascos, apuntando las especialidades más relevantes derivadas del diferenciado régimen aprobado en cada uno de los Territorios Históricos.

## B. EL MARCO DE FINANCIACIÓN MUNICIPAL PREVISTO EN LA LILE

La LILE dedica a la financiación de las entidades locales su título IX, estructurado en dos capítulos, el primero de ellos dedicado a los principios generales aplicables a su actuación en el ámbito económico-financiero y presupuestario y, el segundo, dedicado específicamente a la financiación de los municipios y demás entidades locales, centrado en el marco de su participación en el rendimiento de los tributos concertados y no concertados.

Sorprende que la LILE, en tanto que disposición normativa que aspira a colmar el marco jurídico de las entidades locales, no contenga previsión alguna relativa a las distintas fuentes de financiación, limitándose su contenido a determinadas previsiones relativas a la participación en los tributos y a otras que tienen que ver con el régimen de endeudamiento, mientras que omite cualquier referencia al resto de fuentes de financiación, tales como los tributos propios, el producto de su patrimonio u otros ingresos de derecho privado, precios públicos u otras manifestaciones de la potestad tributaria local. La razón de esta ausencia, al menos en lo que se refiere a los tributos locales y otros ingresos de derecho público, puede deberse al carácter exclusivo de esta competencia atribuido a los territorios históricos, derivada de las disposiciones del Concierto Económico. Así, el apartado 2 del artículo 109 LILE dispone que la hacienda de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de Euskadi se regula por las disposiciones normativas que, referentes a las materias propias de aquella, aprueben los órganos forales de los territorios históricos y, en su caso, por las previsiones recogidas en la propia ley, así como por las manifestaciones de la potestad normativa local. La consecuencia de ello es que para completar el marco jurídico de financiación local debe acudir a las respectivas Normas Forales de Haciendas Locales, aprobadas en cada uno de los Territorios Históricos<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales de Bizkaia, Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, reguladora de las Haciendas Locales

### b.1) Disposiciones generales

El artículo 110 de la LILE enumera los principios de actuación de las haciendas locales vascas:

a) Autonomía financiera. Este principio, como una de las manifestaciones más relevantes del principio de autonomía local, consagrado tanto en la Carta Europea de Autonomía Local en que la LILE se inspira de manera preferente como en la propia Constitución española en su artículo 140, se contenía ya de manera expresa en la Ley de Territorios Históricos, cuyo artículo 3 dispone que *"la Comunidad Autónoma reconoce y garantiza la autonomía de los Municipios del País Vasco para la gestión de sus intereses privados y la administración de sus recursos"*. El contenido de este principio se concreta en el ejercicio de las potestades de ordenación y gestión en materia económico-financiera y presupuestaria, dejando a salvo las competencias sobre estas materias atribuidas a los órganos forales de los territorios históricos.

b) Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera que, de acuerdo con la LILE, conllevará el cumplimiento de los requerimientos que se establezcan en materia de déficit público, deuda pública y regla de gasto, de acuerdo con la legislación general en relación con esta materia y, en particular, de conformidad con la normativa específica que al efecto aprueben los órganos forales de los territorios históricos. La remisión a la normativa foral que contiene este principio parece zanjar de forma definitiva una de las cuestiones más controvertidas, tanto desde el punto de vista político como jurídico que, como veremos, se han puesto de manifiesto de forma permanente en los diferentes intentos de regulación del marco normativo local: la titularidad y contenido

de las facultades de tutela financiera a ejercer sobre los entes locales vascos. Así los artículos 115 y 116 LILE atribuyen, por un lado, a las normas que aprueben los órganos forales de los territorios históricos la competencia para regular el régimen de endeudamiento, presupuestario y de contabilidad de los sectores públicos de las entidades locales, así como el marco en el que las entidades locales y sus organismos autónomos, entes públicos de derecho privado, sociedades públicas, fundaciones y consorcios dependientes podrán concertar operaciones de crédito en todas sus modalidades y, por otro, a las Diputaciones Forales el ejercicio de las facultades de tutela financiera.

c) Suficiencia financiera, que implica la disponibilidad por parte de las haciendas locales de los recursos necesarios para el ejercicio de las competencias atribuidas por la LILE, así como por otras leyes del Parlamento Vasco o normas forales de los territorios históricos. El aseguramiento de la suficiencia financiera constituye una preocupación permanente en el proceso de aprobación del marco jurídico local definido en la LILE. Así, el artículo 112 obliga a que las leyes o normas forales que atribuyan competencias propias a los municipios en los ámbitos materiales establecidos en la LILE, determinen, en todo caso y de forma simultánea, los medios de financiación necesarios que garanticen su cumplimiento o la prestación de los citados servicios. Esta imposición se repite en el artículo 18, al señalar que las leyes y normas forales que atribuyan competencias propias a los municipios, así como los desarrollos reglamentarios de aquellas leyes sectoriales o normas forales que impliquen una concreción de servicios, actividades o prestaciones derivadas de competencias atribuidas como propias, deberán recoger en un anexo específico la dotación de recursos necesarios para asegurar la suficiencia financiera de los municipios.

de Gipuzkoa y Norma Foral 41/1989, de 19 de julio, reguladora de las Haciendas Locales de Araba/Álava.

Además de los anteriores, se señalan como principios de actuación de las haciendas locales vascas los de legalidad, transparencia, objetividad, economía, eficacia, eficiencia, control, unidad de caja y racionalidad en la gestión de sus recursos, así como la necesidad de que ejerzan sus atribuciones de forma coordinada, solidaria y con corresponsabilidad con la Hacienda General del País Vasco y las haciendas forales de los territorios históricos.

Por último, se establece como regla general el carácter incondicionado de la financiación de los municipios y demás entidades locales vascas, imponiendo que el establecimiento de mecanismos de financiación condicionada, de acuerdo con los principios de la Carta Europea de Autonomía Local, solo podrán adoptarse de manera excepcional y sujetando dicha excepción al cumplimiento de determinados principios y condiciones, como la participación de las entidades locales en la fijación de prioridades, respeto a la competencia local para planificar sus inversiones facilitando la gestión económica de carácter plurianual y asegurar la eficiencia, eficacia y calidad en la prestación de los servicios públicos así como la sostenibilidad y la continuidad de su provisión.

### **b.2) La financiación de los municipios y demás entidades locales.**

Aun cuando la denominación de este segundo capítulo podría hacer pensar que va a contener una regulación completa de los medios de financiación de las entidades locales vascas, la realidad es que se limita a sentar unos principios generales aplicables a su participación en los tributos concertados y su distribución en el marco de cada uno de los territorios históricos, por lo que, como ya se ha señalado, para completar el escenario financiero local debe acudirse a las normas generales reguladoras de las haciendas locales previstas en la normativa general y en la aprobada en los respectivos territorios de Araba/Álava, Gipuzkoa y Bizkaia.

Los principios que la LILE establece se resumen en los siguientes:

- I. Participación en el rendimiento de los tributos que se obtengan en virtud del Concierto Económico, una vez descontado el cupo a satisfacer al Estado y las aportaciones a la Comunidad Autónoma, remitiéndose para su determinación a las previsiones de la ley reguladora de la metodología de distribución de recursos y determinación de las aportaciones de las diputaciones forales a la financiación de los presupuestos de la Comunidad Autónoma de Euskadi, vigente en cada momento.
- II. Garantía mínima, para el conjunto de los municipios vascos, de un nivel de recursos que, en ningún caso, será inferior al que les correspondería por aplicación de la legislación de régimen común. Como es sabido esta garantía está ya prevista en el texto del Concierto Económico que, en su artículo 48. Quinto establece que el ejercicio de las facultades de tutela financiera por parte de las instituciones competentes del País Vasco no puede significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las entidades locales vascas inferior al que tengan, en cada momento, las de régimen común. Por su parte, la Disposición Adicional Segunda de la Ley de Territorios Históricos insiste en ello señalando que las Diputaciones Forales en el ejercicio de las facultades de tutela financiera que legalmente les corresponden sobre sus municipios, deberán garantizar, para el conjunto de los mismos, un nivel de recursos que, en ningún caso, será inferior al que correspondiere al Territorio por aplicación de la legislación de régimen común, sin perjuicio de la facultad de las Diputaciones Forales para efectuar la distribución de dichas cantidades con los criterios que estimen convenientes.
- III. Incorporación de los representantes locales al Consejo Vasco de Finanzas Públicas, como miembros de pleno derecho. A efectos de asegurar el cumplimiento de los anteriores principios se prevé la participación

de los representantes locales en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas en los trabajos de reforma de las leyes que definen la metodología de distribución de los recursos y de determinación de las aportaciones de los territorios históricos a la financiación de los presupuestos de la Comunidad Autónoma de Euskadi y, en particular, en la determinación de los criterios para el establecimiento del modelo de distribución horizontal y de los coeficientes horizontales de contribución de cada territorio histórico, así como en el establecimiento de aquellos mecanismos que fueran necesarios para corregir posibles desequilibrios en la distribución horizontal de los mencionados recursos. Esta participación a través de su presencia en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas se extiende a las cuestiones que en el seno de dicho órgano afecten a la financiación de obligaciones, servicios, actividades o prestaciones derivadas de competencias atribuidas como propias a los municipios o de financiar la ejecución de determinados planes y proyectos de relevancia capital para la promoción y el desarrollo económico y social del conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco que precisen de una asignación de recursos importante y que afecten al conjunto de todas las instituciones.

- IV. Reconocimiento de la competencia foral para la distribución de la participación municipal en cada Territorio Histórico que, en consecuencia será ejercida libremente por los órganos forales de los territorios históricos, si bien se prevé que el Consejo Vasco de Finanzas Públicas establecerá un nivel mínimo de participación municipal en los tributos concertados así como los criterios para el citado reparto, que atenderán a los principios de suficiencia financiera y riesgo compartido, así como a estimular el esfuerzo fiscal y a procurar una política de gasto corriente global equitativa y solidaria, atendiendo al menos a la población y al esfuerzo fiscal, si bien, los territorios históricos podrán apartarse

de dichos criterios mediante acuerdo adoptado por el órgano foral competente.

### **b.3) Incorporación de los representantes municipales a los órganos de decisión**

Como se ha señalado, la LILE prevé la incorporación de los representantes municipales al Consejo Vasco de Finanzas Públicas, como miembros de pleno derecho, a efectos de asegurar su participación en el proceso de decisión de cuantas cuestiones afecten a sus intereses. Ello ha obligado a modificar el artículo 28 de la Ley de Territorios Históricos, a través de la Disposición Final Primera de la LILE, previendo una especial composición de dicho órgano y un particular régimen de adopción de acuerdos. Así se prevé la participación con voz pero sin voto de dichos representantes en las reuniones ordinarias del Consejo y su participación, con voz y voto, cuando se traten asuntos que afecten a las materias previstas en los artículos 115, 116, 117.3, 117.5 y 118 de la LILE.

En concreto, y de forma esquemática, el régimen de adopción de acuerdos se ajustará a las reglas que se relacionan en la tabla de la página siguiente.

Los representantes de los municipios serán designados por el lehendakari a propuesta de la asociación vasca de municipios de mayor implantación (EUEDEL), a razón de uno por cada territorio histórico. En la designación de la representación local se atenderá preferentemente a criterios territoriales y de género, y a la salvaguarda de la presencia de municipios de diferentes tamaños, de modo que al menos un tercio de los representantes municipales sean electos de municipios con población inferior a 5.000 habitantes.

Por último, cabe señalar que las primeras previsiones de la LILE que van a tener una influencia relevante en el proceso de aprobación de la nueva Ley de aportaciones son las contenidas en sus Disposiciones Transitoria Primera y Segunda. La primera de ellas, en su apartado 3º, encarga al Consejo Vasco de Finanzas Públicas

ART.	TEMA	PARTICIPACIÓN	ACUERDO
115	Régimen de endeudamiento, presupuestario y de contabilidad	Los tres niveles institucionales	Mayoría absoluta (al menos 1 voto a favor de cada nivel institucional)
116	Planes económico-financieros de las entidades locales		
117.3	Financiación de competencias propias y proyectos comunes de relevancia capital		
117.5	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Criterios para el establecimiento del modelo de distribución horizontal</li> <li>• Criterios para la determinación de los coeficientes horizontales de contribución</li> <li>• Establecimiento de aquellos mecanismos que fueran necesarios para corregir posibles desequilibrios en la distribución horizontal</li> </ul>	Nivel foral y municipal (el GOVA solo voz, salvo en caso de empate, en cuyo caso, tendrá voto y será dirimente)	Mayoría absoluta
118	Determinación de la participación en cada territorio histórico	Nivel foral y municipal (el GOVA solo voz)	Mayoría absoluta (al menos 2 votos a favor de cada nivel institucional)
Resto		Nivel autonómico y foral (nivel municipal solo voz)	Mayoría absoluta

la realización, en el plazo de un año desde su entrada en vigor, de un "análisis general de las competencias propias y de la financiación de los distintos niveles institucionales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para asegurar una distribución adecuada del gasto público en la Administración vasca", cuyas conclusiones deberán ser tenidas en cuenta en la revisión de la ley de aportaciones, por mandato de la propia Disposición. Para la elaboración de dicho análisis, así como en los trabajos de reforma de las leyes que definen la metodología de distribución de los recursos y de determinación de las aportaciones de los Territorios Históricos a la financiación de los presupuestos de la Comunidad Autónoma de Euskadi, los representantes de los municipios en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas se deberán incorporar a los grupos de trabajo que se constituyan, con el objeto, según establece el artículo 17 de la Ley, de garantizar que los municipios obtengan un nivel adecuado y equilibrado en los recursos procedentes de los rendimientos de los tributos concertados.

Una vez culminado dicho análisis, sus conclusiones deberán introducirse en el nuevo texto normativo, así como todas aquellas modificaciones recogidas en la ley relativas a la participación de los municipios en el establecimiento del modelo de distribución horizontal y de los coeficientes horizontales de contribución de cada Territorio

Histórico, y los mecanismos de corrección de posibles desequilibrios en la distribución de los mencionados recursos.

### C. EL MODELO VIGENTE DE FINANCIACIÓN MUNICIPAL EN EL CONCIERTO ECONÓMICO.

El régimen de financiación de las entidades locales vascas participa, como no podía ser de otra manera, del régimen de concierto económico, pues no en vano el artículo 41 del Estatuto de Gernika señala que las relaciones tributarias y financieras entre el País Vasco y el Estado se establecerán a través del régimen tradicional de concierto o convenios.

La Constitución Española en esta materia se limita, tras reconocer el principio de autonomía local en el artículo 140, a establecer el principio de suficiencia en su artículo 142, de forma que las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas. Por su parte, el artículo 149.1.18 de la propia Constitución atribuye al Estado la competencia exclusiva para determinar las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y en ejercicio de dicha competencia ha fijado dicho



régimen en el ámbito local a través de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local y, más específicamente en el marco que nos ocupa, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Ambos textos normativos incluyen sendas disposiciones adicionales<sup>2</sup> que remiten al Concierto en lo que afecta al régimen económico-financiero municipal.

La normativa autonómica, por su parte, no contiene una regulación sustantiva completa de la cuestión municipal, sino que se limita, tras atribuir al País Vasco de manera genérica el artículo 10.4 del Estatuto la competencia en materia de régimen local, a delimitar de forma fragmentaria la atribución de determinadas competencias al ámbito autonómico y foral, remitiendo el artículo 41 en lo que aquí interesa al Concierto Económico, sin que la Ley de Territorios Históricos, en tanto que norma fundamental que distribuye las competencias entre las Instituciones Comunes y los Territorios Históricos, se decida a entrar en una cuestión tan fundamental para el régimen jurídico de los entes locales vascos. En concreto, la LTH se limita a reconocer en su artículo 3 el principio de autonomía local para la gestión de sus intereses privativos y la administración de sus recursos así como a recordar en su Disposición Adicional Tercera el nivel mínimo de autonomía que las Diputaciones Forales deben garantizar en relación con la situación vigente en cada momento en el ámbito de territorio común e incorporar determinadas previsiones dirigidas a asegurar la articulación y coordinación de la hacienda general del País Vasco y de las haciendas de los órganos forales con la de los entes locales del País Vasco.

Esta situación ha cambiado con la aprobación de la Ley de Instituciones Locales de Euskadi, aunque en el ámbito de la financiación municipal, como hemos señalado en el epígrafe anterior, se ha

<sup>2</sup> La Disposición Adicional 2ª en el caso de la Ley de Bases de Régimen Local y la Disposición Adicional 8ª en el del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

limitado a incorporar determinadas previsiones dirigidas a incorporar algunos principios básicos relativos a la participación municipal en los recursos derivados del Concierto Económico y a disciplinar la presencia de los representantes municipales en los órganos encargados de dirimir la distribución de recursos.

Finalmente, cabe señalar que las sucesivas leyes que han aprobado la metodología de distribución de recursos, las llamadas "leyes de aportaciones", han incorporado una Disposición Adicional que impone a los órganos forales de los territorios históricos la utilización del criterio de riesgo compartido al establecer anualmente la participación de los entes locales en los ingresos concertados además de establecer una recomendación de participación mínima de los entes locales en la recaudación derivada de los mismos.

Bajo este panorama normativo vamos a describir someramente el régimen de financiación de los entes locales vascos fijándonos, en primer lugar, en las disposiciones que en la materia se contienen en el Concierto Económico, para profundizar después, por un lado, en la forma en que se establece la participación de los municipios en los recursos derivados del Concierto Económico y, por otro, la distribución de dicha participación entre los distintos ayuntamientos dentro ya de cada uno de los territorios históricos.

### **c.1) El Concierto Económico y las Haciendas Locales.**

El Concierto Económico, como instrumento que disciplina las relaciones entre el País Vasco y el Estado en el ámbito financiero y tributario, se limita a incluir en su primer capítulo dedicado a las relaciones tributarias, una sección, la número 15 dedicada a las Haciendas Locales y en la que sus tres primeros artículos (artículo 39 a 41) establecen los puntos de conexión, en virtud de los cuales se atribuye a los Territorios Históricos la normativa aplicable y la correlativa exacción en los tres impuestos de naturaleza obligatoria: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas

TRIBUTOS LOCALES		PUNTOS DE CONEXIÓN	
		EXACCIÓN	NORMATIVA
Impuesto sobre Bienes Inmuebles		Localización de los bienes de naturaleza rústica o urbana en el PV	Foral
Impuesto sobre Actividades Económicas	Cuotas mínimas municipales	Devengo a favor de los municipios del PV	
	Cuotas provinciales	Ejercicio de la actividad en un Territorio Histórico del PV	
	Cuotas estatales	Residencia habitual o domicilio fiscal en el PV	
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica		Domicilio del permiso de circulación en el PV	

(IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica:

Además de lo anterior, el artículo 42 atribuye a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos la capacidad para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio respectivo, el régimen tributario de otros tributos propios de las entidades locales, atendiendo a los siguientes criterios:

- a) Atención a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 3 del Concierto Económico que sean de aplicación en esta materia. A través de este criterio se traslada al ámbito local el principio establecido en el número Segundo del apartado Uno del artículo 2 para el sistema tributario de los territorios históricos (atención a la estructura general impositiva del estado). La referencia a las reglas de armonización en este ámbito únicamente tiene sentido hoy<sup>3</sup> en el marco del IAE en relación con la norma prevista en la letra d) del artículo 3 que impone la utilización de la misma clasificación

de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.

- b) No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco, criterio que viene a trasladar también a este ámbito la regla de armonización de la letra c) del artículo 3 que obliga a los territorios históricos, en la elaboración de la normativa tributaria, a respetar y garantizar 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.

En el ámbito de las relaciones financieras el artículo 48 incluye como uno de los principios que deben regir las relaciones entre el Estado y el País Vasco, la atribución a las instituciones competentes de este de las facultades de tutela financiera que, en cada momento, desempeñe aquél en materia de entidades locales, estableciendo el principio de que su ejercicio, en ningún momento puede suponer un nivel de autonomía inferior al que tengan los de régimen común. La cuestión de la titularidad

<sup>3</sup> En la redacción del Concierto Económico de 1981 se incluían en el artículo 4 un total de 12 reglas de armonización, de las que 7 se declaraban aplicables al ámbito local. Las reglas de armonización contenidas en el artículo 4 (artículo 3 en el Concierto vigente) fueron objeto de reducción y simplificación en la redacción aprobada en 2002, limitándolas a 4.

de la tutela financiera de las entidades locales, tanto en lo que respecta a su contenido normativo como al ejecutivo, ha sido una de las cuestiones más controvertidas a lo largo de la vigencia del Concierto Económico, no solo con la administración estatal sino entre las propias instituciones vascas. Si bien la competencia foral en el ámbito tributario ha sido reconocida pacíficamente, no lo ha sido así en lo que respecta al ámbito financiero y presupuestario, hasta el punto de que se han sucedido decisiones contradictorias en la atribución de la competencia normativa en la materia a los órganos forales o a las instituciones comunes.

Así, bajo la vigencia del Concierto de 1981 las Juntas Generales de los territorios históricos aprobaron sendas normas forales de régimen presupuestario de las entidades locales<sup>4</sup> que fueron impugnadas por la administración general del estado recayendo sentencias en primera instancia<sup>5</sup> en las que se reconocía la competencia foral para su regulación que, sin embargo, fueron anuladas por el Tribunal Supremo en los respectivos recursos de casación<sup>6</sup>. Tras la aprobación del Concierto Económico de 2002 el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco recuperó su doctrina sobre la materia en sentencias de 26 de junio de 2013 y de 16 de enero de 2014, que también fueron objeto de casación mediante sentencias del Tribunal Supremo de 9 de julio y 14 de julio de 2015. Tampoco en el seno de la Comisión Arbitral del País Vasco ha sido pacífica en la interpretación de la cuestión sucediéndose decisiones contradictorias en las que inicialmente se inclina por el reconocimiento a los órganos forales de la capacidad normativa en el ámbito presupuestario<sup>7</sup>, modifica radicalmente su

doctrina al analizar el contenido del proyecto de ley municipal de Euskadi<sup>8</sup>, para volver a su posición inicial tras la aprobación de la LILE<sup>9</sup>.

En efecto, tal y como señala la Comisión Arbitral en su última decisión, del contenido de las disposiciones que se refieren al ámbito de las entidades locales vascas, tanto en la Ley de Bases de Régimen Local, la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local y la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, puede concluirse que existen argumentos suficientes para sostener que las facultades de tutela financiera van más allá del estricto ámbito tributario y abarca también el sector presupuestario y que ambas deben ser atribuidas a los territorios históricos. También la legislación autonómica confirma esta conclusión al establecer (LILE, artículo 109.2) que *"la hacienda de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de Euskadi se regula por las disposiciones normativas que, referentes a las materias propias de aquella, aprueben los órganos forales de los territorios históricos y, en su caso, por las previsiones recogidas en la presente ley, así como por las manifestaciones de la potestad normativa local"*. Y más en concreto en relación con los planes económico-financieros de las entidades locales, se alude

---

2/2002, planteada por el Gobierno Vasco en relación con el Proyecto de Norma Foral Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia y Decisión 1/2008, de 20 de octubre de 2008, del Pleno de la Comisión Arbitral, relativa cuestiones de competencia planteada por las Diputaciones Forales de Bizkaia y Álava, y por las Juntas Generales de Álava en relación con el Proyecto de Ley Municipal de Euskadi.

8 Decisión 3/2012, de 19 de abril de 2012, relativa a las cuestiones de competencia planteadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, la Diputación Foral de Bizkaia y la Diputación Foral de Álava, en relación con el proyecto de Ley Municipal de Euskadi.

9 Decisión de la Comisión Arbitral 1/2016, de 1 de Agosto de 2016, resuelve las cuestiones de competencia 1/2015, 2/2015, 3/2015, 4/2015 planteadas, respectivamente, por la Diputación Foral de Bizkaia, Juntas Generales de Araba, Diputación Foral de Gipuzkoa y Diputación Foral de Araba, en relación con la "Proposición de Ley sobre la Organización Institucional Interna de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

4 En Bizkaia la Norma Foral 2/1991, de 26 de marzo, en Gipuzkoa la Norma Foral 4/1991, de 26 de febrero y en Araba/Álava la Norma Foral 9/1991, de 25 de marzo.

5 Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de julio de 1994 y de 9 de noviembre de 1995.

6 Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 1995, 26 de abril de 2002 y de 8 de abril de 2002.

7 Resolución 2/2003 de 17 de marzo de 2003, adoptada por el Pleno de la Comisión Arbitral, en la Cuestión de Competencia registrada con el núm.

de forma específica a la tutela financiera en el art. 116.1 afirmando que *“las facultades de tutela financiera y, en relación con estas, las atribuciones en materia de asistencia técnica, seguimiento y evaluación de los planes económico-financieros que aprueben los municipios o, en su caso, la propia diputación como consecuencia del incumplimiento de los objetivos anuales de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, serán asimismo ejercidas por las diputaciones forales en los términos previstos en la normativa estatal o foral que sea de aplicación, así como de acuerdo con lo dispuesto en la presente ley”*.

Con relación al ámbito presupuestario de las Haciendas Locales la LILE en el art. 115, apdo. 3 establece que *“el régimen de endeudamiento, presupuestario y de contabilidad de los sectores públicos de las entidades locales se regulará por las normas que aprueben los órganos forales de los territorios históricos”*.

En definitiva, tras la aprobación de la LILE cabe afirmar que los territorios históricos a través de sus competencias sobre las Haciendas locales inciden claramente tanto en los aspectos tributarios (tributos locales, participación en tributos concertados) como presupuestarios (autorizaciones de endeudamiento, informes, regulación de criterios y aprobación de planes económico-financieros...).

El último de los preceptos (artículo 51) que contiene el Concierto Económico relativo a las haciendas locales se refiere a la atribución a las Diputaciones Forales de la competencia para distribuir las cantidades que, a tenor de las normas de reparto de carácter general, correspondan a las entidades locales vascas en concepto de participación en los ingresos por tributos no concertados. Como es obvio, el Concierto no contiene previsión alguna en relación con la participación local en los tributos concertados al tratarse de una competencia exclusiva del País Vasco.

### **c.2 La participación municipal en los tributos concertados**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 142 de la Constitución las haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.

La participación de las entidades locales en los tributos del estado se encuentra regulada, en el ámbito territorial de régimen común, en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en cuyos capítulos III y IV del Título II, se establece el régimen de participación en los ingresos del estado, distinguiendo el régimen de cesión y participación en el fondo complementario de financiación aplicable a los municipios capitales de provincia o de comunidad autónoma o con población superior a 75.000 habitantes del aplicable al resto de municipios, con previsiones específicas para los denominados municipios turísticos. La financiación local se complementa con el Fondo de Financiación a Entidades Locales, creado por el Real Decreto Ley 17/2014, de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera de las comunidades autónomas y entidades locales y otras de carácter económico con la finalidad de garantizar la sostenibilidad financiera de los Municipios adheridos, mediante la atención a sus necesidades financieras y que se estructura en tres compartimentos con características y condiciones propias con la siguiente denominación:

- a) Fondo de Impulso Económico.
- b) Fondo de Ordenación.
- c) Fondo en liquidación para la Financiación de los Pagos a los Proveedores de Entidades Locales.

En el ámbito del País Vasco la Hacienda se estructura en tres niveles: la Hacienda general, las Haciendas Forales y la Hacienda local. Las especialidades del sistema de financiación del País Vasco, basado en el Concierto Económico

obligan, a la hora de profundizar en el régimen de participación de los entes locales en los recursos concertados, a distinguir dos niveles de aproximación. En primer lugar, la participación de los entes locales en cada uno de los Territorios Históricos y, en segundo lugar, la distribución de la anterior participación entre los entes locales en el marco territorial de aquellos. Ello es debido, por un lado, a la atribución con carácter exclusivo a los órganos forales de la competencia para determinar la participación municipal en los recursos derivados del Concierto Económico y, por otro, a las especiales consecuencias que se derivan de la 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.

*c.2.1) Participación de los entes locales vascos en los recursos derivados del Concierto Económico.*

Como ya se ha señalado, hasta la aprobación de la LILE las previsiones normativas en el ámbito autonómico se limitaban, por un lado, a la previsión contenida en la Disposición Adicional 2ª de la LTH, destinada a garantizar para el conjunto de los municipios de cada Territorio Histórico un nivel de recursos que, en ningún caso, debe ser inferior al que correspondiere al territorio por aplicación de la legislación de régimen común, sin perjuicio de la facultad de las diputaciones forales para efectuar la distribución de dichas cantidades con los criterios que estimen convenientes y, por el otro, a la recomendación, contenida en la Disposición Adicional 4ª de la Ley de Aportaciones<sup>10</sup> de la aplicación del criterio de riesgo compartido al establecer anualmente la participación de los entes locales en los ingresos concertados correspondientes a los territorios históricos y de destinar en concepto de participación en la recaudación por tributos concertados, como mínimo el 54,70% de los recursos del territorio una vez descontadas las cantidades destinadas a la

financiación del estado (cupos), y a las instituciones comunes (aportaciones).

La LILE ha irrumpido en este marco normativo estableciendo una serie de principios que, como hemos desarrollado en el apartado b.2) de este trabajo, se concretan en los siguientes:

- a) Participación en el rendimiento de los tributos que se obtengan en virtud del Concierto Económico, una vez descontado el cupo a satisfacer al Estado y las aportaciones a la Comunidad Autónoma, remitiéndose para su determinación a las previsiones de la ley de aportaciones.
- b) Garantía mínima, para el conjunto de los municipios vascos, de un nivel de recursos que, en ningún caso, será inferior al que les correspondería por aplicación de la legislación de régimen común.
- c) Incorporación de los representantes locales al Consejo Vasco de Finanzas Públicas, como miembros de pleno derecho.
- d) Reconocimiento de la competencia foral para la distribución de la participación municipal en cada Territorio Histórico que, en consecuencia será ejercida libremente por los órganos forales de los territorios históricos, si bien se prevé que el Consejo Vasco de Finanzas Públicas establecerá un nivel mínimo de participación municipal en los tributos concertados así como los criterios para el citado reparto.

Sin perjuicio de la incorporación de estos principios a la próxima normativa que sustituya a la actual metodología de determinación de aportaciones, las respectivas Normas Forales<sup>11</sup> reguladoras de la participación municipal en los recursos concertados de cada uno de los

<sup>10</sup> 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, actualmente vigente en virtud de la cláusula de prórroga automática prevista en su Disposición Final.

<sup>11</sup> Norma Foral 19/1997, de 30 de junio, reguladora del Fondo Foral de Financiación de las Entidades Locales de Álava, Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales de Bizkaia y Norma Foral 15/1994, de 23 de noviembre, reguladora del Fondo Foral de Financiación Municipal de Gipuzkoa.

Territorios Históricos han incorporado a su texto las recomendaciones contenidas en la comentada Disposición Adicional 4ª de la Ley de Aportaciones.

De esta manera, la financiación municipal en cada uno de los Territorios Históricos se determina mediante la aplicación de la siguiente fórmula:

$$RD_i - DF_i$$

siendo **RD<sub>i</sub>** los recursos disponibles del T.H. definidos por:

$$RD_i = (R_i - D_i - P_i - AG_i - Ti +/- FG_i)$$

donde:

- R<sub>i</sub>: son los ingresos derivados del CE sujetos a reparto
- D<sub>i</sub>: son los ajustes procedentes de la metodología del Cupo
- P<sub>i</sub>: son las deducciones especiales
- AG<sub>i</sub>: es la aportación general
- T<sub>i</sub>: es la valoración de nuevos traspasos desde las Instituciones Comunes a las Forales
- FG<sub>i</sub>: es el Fondo de General de Ajuste

y donde **DF<sub>i</sub>** es la suma de las deducciones siguientes:

- Deducción para financiar los traspasos de las entidades gestoras de la Seguridad social
- Deducción para financiar los traspasos de competencias a los órganos forales efectuados durante el quinquenio 1997-2001
- Deducción por la compensación por ingresos provinciales sustituidos por el IVA (6,30%)

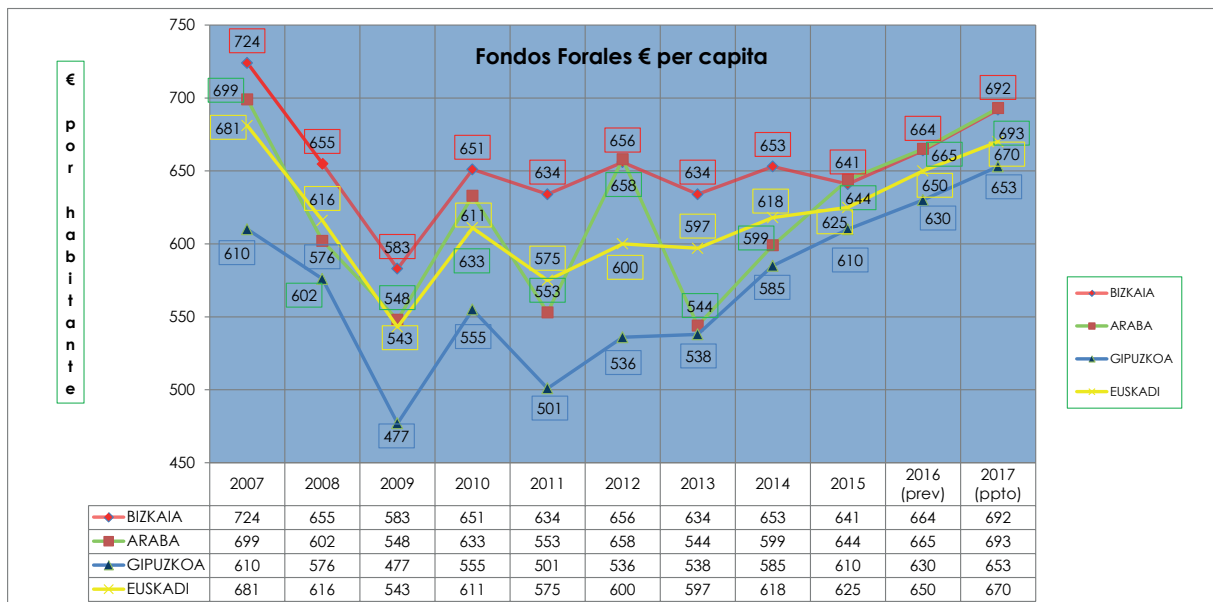
Estas deducciones forales DF<sub>i</sub> calculadas provisionalmente para el año 2007 se actualizarán para cada ejercicio por aplicación del índice siguiente:

$$\text{Índice de actualización} = RD_t / RD_0$$

donde RD<sub>t</sub> y RD<sub>0</sub> son los recursos disponibles del Territorio Histórico en el ejercicio t y en el año 2007, respectivamente.

Una vez determinado el importe que debe servir de base para la financiación municipal, la participación local aplicable a la misma se fija en los siguientes porcentajes:

### Participación en los tributos concertados por habitante Periodo 2007 a 2017





Araba/Álava <sup>12</sup> :	56 %
Bizkaia <sup>13</sup> :	56 %
Gipuzkoa <sup>14</sup> :	58 %

Durante la vigencia de la actual Ley de aportaciones, la participación del sector público local ha ofrecido unos resultados dispares si nos fijamos en los importes por habitante generados en el marco de cada uno de los Territorios Históricos.

Como puede observarse en el cuadro anterior los municipios de Bizkaia han sido los mejor financiados en el periodo 2007 a 2017, habiendo disfrutado de media un 5% más de recursos que los obtenidos por los ayuntamientos alaveses en términos de financiación per cápita y un 14% que los generados para los del Territorio Histórico de Gipuzkoa, si bien en los últimos ejercicios se aprecia una tendencia convergente en el conjunto de los municipios de Euskadi.

#### *c.2.2) Participación de los entes locales vascos en los recursos derivados del Concierto Económico en cada Territorio Histórico.*

Tal y como señala el apartado 1 del artículo 118 LILE la determinación de la participación que en cada territorio histórico corresponde a cada una de sus entidades locales es competencia de los órganos forales de dicho territorio histórico, y, en consecuencia, la ejercerá libremente, con sujeción a lo previsto en las normas forales y las decisiones que el Consejo Vasco de Finanzas Públicas (CVFP) establezca, con el fin de ejercitar sus atribuciones en materia de estabilidad presupuestaria y garantizar la estabilidad financiera de los municipios.

En relación con ello el resto del artículo 118 se destina a prever los principios que debe tener en cuenta el CVFP a la hora de fijar los criterios

12 Artículo 5 de la Norma Foral 19/1997, de 30 de junio, reguladora del fondo foral de financiación de las entidades locales de Álava.

13 Artículo 41 de la Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales de Bizkaia.

14 Artículo 2 de la Norma Foral 15/1994, de 23 de noviembre, reguladora del Fondo Foral de Financiación Municipal

aplicables para el citado reparto que, en ningún caso, serán vinculantes para los órganos forales, puesto que el apartado 4 del precepto reconoce a los territorios históricos la posibilidad de apartarse de dichos criterios mediante acuerdo adoptado por el órgano foral competente:

- a) Atención a los principios de suficiencia financiera y riesgo compartido.
- b) Ponderación, al menos, de la población y del esfuerzo fiscal.
- c) Procurar una política de gasto corriente global equitativa y solidaria.
- d) Establecimiento de un nivel mínimo de participación municipal en los tributos concertados

Como se puede observar se trata de principios que ya se encuentran previstos en la normativa vigente y que informan la actual metodología de distribución de recursos, por lo que no suponen novedad alguna salvo la incorporación expresa de los municipios a los mismos.

Los criterios de reparto se establecen a través de las Normas Forales correspondientes, ofreciéndose un resumen de los mismos en el Anexo I. Si nos fijamos en los resultados presupuestarios del ejercicio 2013, último respecto del que se dispone información sobre la liquidación definitiva de los presupuestos, la información relativa a la financiación por transferencias corrientes origina modelos diferentes de financiación con resultados también distintos en cuanto a la financiación por habitante en los distintos estratos de población. Así, los tres territorios históricos financian de manera singular, por encima de la media, a las capitales, sobresaliendo de forma significativa la financiación resultante para Bilbao (792 € per cápita, frente a los 704 de Vitoria-Gasteiz o los 624 de Donostia). En Bizkaia y Gipuzkoa también disponen de una financiación especialmente relevante los municipios de menos de 1.000 habitantes, que alcanzan los 902 € per cápita en Bizkaia y 814 € en Gipuzkoa. El caso de Araba, debido a las especialidades propias en

la configuración de sus entes locales (cuadrillas y concejos) se asimila más al vigente en territorio común y en Navarra en que el modelo premia a los municipios de más población.

### Financiación municipal por habitante por transferencias corrientes

#### Ejercicio 2013

PAÍS VASCO	Alava	Bizk.	Gipuz.	PV
Capitales	704	792	624	725
≥20.000 hab.		561	596	571
≥10.000 y <20.000	686	579	613	606
≥5.000 y <10.000		579	600	590
≥1.000 y <5.000	552	645	611	617
<1.000 hab.	453	902	814	749
<b>TOTAL</b>	<b>679</b>	<b>646</b>	<b>612</b>	<b>641</b>

Fuente: Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (Informe sobre las Cuentas de las Entidades Locales de la CAPV 2013)

La financiación por habitante resulta sensiblemente superior a la obtenida por los municipios de territorio común cuya financiación por transferencias corrientes alcanza en 2013 la cifra de 466 € per cápita. En el Anexo II se ofrece información de la estructura de la financiación de los municipios vascos derivada de la liquidación de los presupuestos del ejercicio 2013, en la que se puede observar la especial relevancia que las transferencias corrientes suponen sobre los ingresos totales (50,5%) a diferencia de lo que acontece en territorio común en que la financiación local descansa en un mayor porcentaje en la presión fiscal derivada de los ingresos propios (capítulos I a III de los presupuestos de ingresos) que suponen el 53,5% del total frente al 36,5% de las transferencias corrientes, constatándose así el holgado cumplimiento del principio de garantía mínima contenido en el Concierto Económico, Ley de Territorios Históricos e incorporado a la Ley de Instituciones Locales de Euskadi.

## ANEXO 1

### Crterios de reparto de los fondos de financiación municipal

ARABA-ÁLAVA: FOFEL (Norma Foral 19/1997, de 30 de junio)		
<b>A) Asignación por los servicios prestados</b>		
Vitoria-Gasteiz (bienestar social)		Aprox. 1,15% del total
<b>B) Asignación fija por cuadrilla + Prestación de servicios</b>		
		Aprox. 0,75% del total
<b>C) Participación básica (concejos, cuadrillas o aytos.)</b>		
	<b>27% del resto</b>	Aprox. 26,5% del total
Por prestación de servicios de:	Ponderación	
Captación y conducción de agua potable	1	
Distribución agua potable	1	
Cloración de agua potable	1	
Sanearamiento de aguas residuales	1	70% s/población
Alumbrado público	1	30% s/dispresión
Cementerio	1	
Centros sociales	1	
Recogida de residuos sólidos urbanos	1	
Infraestructura urbanística de escuelas	0,25	s/índice escolaridad
Infraestructura urbanística de consultorios	0,25	s/población potencial
<b>D) Participación complementaria</b>		
	<b>73% del resto</b>	Aprox. 71,7% del total
Población de derecho	59,00%	
Esfuerzo fiscal ponderado por población	5,00%	
Ayuntamientos >1.000 habitantes	12,25%	
Ayuntamientos >5.000 habitantes	9,50%	
Ayuntamientos >15.000 habitantes	9,25%	
Ayuntamientos >50.000 habitantes	5,00%	

BIZKAIA: UDALKUTXA (Norma Foral de HLL, art. 40)	
<b>A) EUDEL</b>	<b>0,15%</b>
<b>B) Imprevistos</b>	<b>0,75%</b>
<b>C) Bilbao (fijo)</b>	<b>38,10%</b>
<b>D) Resto</b>	<b>61,00%</b>
Población	80%
Esfuerzo fiscal	13%
Otros:	7%
Unidades escolares	60%
Paro	18%
Dispersión	18%
Playas	4%

GIPUZKOA: FOFIM (Norma Foral 15/1994, de 23 de noviembre)	
<b>A) EUDEL</b>	<b>0,15%</b>
<b>B) Fijo (Ayts. &lt;1.100 habitantes)</b>	<b>1,20%</b>
Hasta 200 habitantes	84.142€
Entre 201 y 400 habitantes	72.121€
Entre 401 y 600 habitantes	60.101€
Entre 601 y 1.000 habitantes	36.061€
Entre 1.001 y 1.100 habitantes	24.040€
<b>C) Población</b>	<b>90,00%</b>
<b>D) Donostia-San Sebastián</b>	<b>2,15%</b>
<b>E) Inverso renta ponderado por población</b>	<b>3,00%</b>
<b>F) Esfuerzo fiscal ponderado por población</b>	<b>3,50%</b>

## ANEXO 2

### Estructura de la financiación de los municipios vascos en 2013

ARABA	Pob.	Pob. acum.	% Pob. acum.	% Rec. propios	% Transf. Ctes.	% Otros ingresos	Rec. Propios per cápita	Transf. Ctes. per cápita	Otros ingresos per cápita	Ingresos totales per cápita
Capitales	241.386	241.386	75,1	42,4	50,3	7,3	593	704	103	1.400
≥20.000 hab.	0	241.386	75,1							
≥10.000 y <20.000 hab.	28.649	270.035	84,0	42,8	53,1	4,0	553	686	52	1.291
≥5.000 y <10.000 hab.	0	270.035	84,0							
≥1.000 y <5.000 hab.	38.107	308.142	95,9	40,5	38,7	20,7	578	552	295	1.426
<1.000 hab.	13.275	321.417	100,0	43,7	32,8	23,5	605	453	325	1.383
<b>TOTAL</b>	<b>321.417</b>			<b>42,2</b>	<b>48,7</b>	<b>9,0</b>	<b>588</b>	<b>679</b>	<b>126</b>	<b>1.393</b>

BIZKAIA	Pob.	Pob. acum.	% Pob. acum.	% Rec. propios	% Transf. Ctes.	% Otros ingresos	Rec. Propios per cápita	Transf. Ctes. per cápita	Otros ingresos per cápita	Ingresos totales per cápita
Capitales	349.356	349.356	30,4	37,8	60,2	2,1	497	792	27	1.317
≥20.000 hab.	458.058	807.404	70,3	41,4	52,3	6,3	444	561	67	1.073
≥10.000 y <20.000 hab.	133.964	941.368	82,0	38,7	52,6	8,8	425	579	97	1.101
≥5.000 y <10.000 hab.	89.149	1.030.517	89,8	43,2	49,0	7,8	511	579	92	1.183
≥1.000 y <5.000 hab.	96.948	1.127.465	98,2	37,4	48,2	14,5	500	645	194	1.340
<1.000 hab.	20.295	1.147.760	100,0	23,4	56,1	20,5	377	902	330	1.609
<b>TOTAL</b>	<b>1.147.760</b>			<b>39,4</b>	<b>54,4</b>	<b>6,2</b>	<b>468</b>	<b>646</b>	<b>74</b>	<b>1.187</b>

GIPUZKOA	Pob.	Pob. acum.	% Pob. acum.	% Rec. propios	% Transf. Ctes.	% Otros ingresos	Rec. Propios per cápita	Transf. Ctes. per cápita	Otros ingresos per cápita	Ingresos totales per cápita
Capitales	186.500	186.500	26,1	46,4	41,7	11,8	694	624	177	1.496
≥20.000 hab.	172.541	359.041	50,3	41,2	50,0	8,7	492	596	104	1.192
≥10.000 y <20.000 hab.	190.829	549.870	77,0	43,5	48,4	8,1	551	613	103	1.267
≥5.000 y <10.000 hab.	103.033	652.903	91,5	44,0	46,0	10,0	573	600	131	1.304
≥1.000 y <5.000 hab.	48.231	701.134	98,2	38,6	48,2	13,2	489	611	168	1.268
<1.000 hab.	12.565	713.699	100,0	35,0	47,4	17,6	602	814	302	1.718
<b>TOTAL</b>	<b>713.699</b>			<b>43,5</b>	<b>46,4</b>	<b>10,1</b>	<b>574</b>	<b>612</b>	<b>133</b>	<b>1.318</b>

PAÍS VASCO	Pob.	Pob. acum.	% Pob. acum.	% Rec. propios	% Transf. Ctes.	% Otros ingresos	Rec. Propios per cápita	Transf. Ctes. per cápita	Otros ingresos per cápita	Ingresos totales per cápita
Capitales	777.242	777.242	35,6	41,5	52,3	6,3	574	725	87	1.386
≥20.000 hab.	630.589	1.407.831	64,5	41,4	51,6	7,0	457	571	77	1.105
≥10.000 y <20.000 hab.	353.442	1.761.273	80,7	41,8	50,2	8,0	504	606	97	1.206
≥5.000 y <10.000 hab.	192.182	1.953.455	89,5	43,7	47,3	9,0	545	590	113	1.248
≥1.000 y <5.000 hab.	183.286	2.136.741	97,9	38,4	46,1	15,5	514	617	208	1.339
<1.000 hab.	46.135	2.182.876	100,0	32,0	47,6	20,4	504	749	321	1.574
<b>TOTAL</b>	<b>2.182.876</b>			<b>41,2</b>	<b>50,5</b>	<b>8,4</b>	<b>520</b>	<b>641</b>	<b>102</b>	<b>1.263</b>

TERRITORIO	Pob.	Pob. acum.	% Pob. acum.	% Rec. propios	% Transf. Ctes.	% Otros ingresos	Rec. Propios per cápita	Transf. Ctes. per cápita	Otros ingresos per cápita	Ingresos totales per cápita
Araba	321.417			42,2	48,7	9,0	588	679	126	1.393
Bizkaia	1.147.760			39,4	54,4	6,2	468	646	74	1.187
Gipuzkoa	713.699			43,5	46,4	10,1	574	612	133	1.318
<b>País Vasco</b>	<b>2.182.876</b>			<b>41,2</b>	<b>50,5</b>	<b>8,4</b>	<b>520</b>	<b>641</b>	<b>102</b>	<b>1.263</b>
<b>Territorio Común</b>	<b>35.458.395</b>			<b>53,5</b>	<b>36,5</b>	<b>10,1</b>	<b>683</b>	<b>466</b>	<b>129</b>	<b>1.278</b>

Fuente: Elaboración propia a partir del Informe sobre las Cuentas de las Entidades Locales de la CAPV 2013, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

# R

## Referencias



### CONSULTAS OCTE

**CONSULTA 2016.6.7.1. IS-IVA-IAE: Servicios informáticos prestados por una persona física a la sociedad unipersonal de la que es propietario. Diversas cuestiones sobre el tratamiento tributario en relación con el IS, el IVA y el IAE.**

#### HECHOS PLANTEADOS

El consultante se dio de alta el 8 de noviembre de 2013 en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el epígrafe 844.000/1 para prestar servicios de publicidad a través de internet.

Con fecha 17 de octubre de 2014 al objeto de separar el patrimonio personal del empresarial y tratar de conseguir mayor imagen de empresa constituyó una sociedad mercantil de la que es el propietario del 100% del capital.

Dicha mercantil figura de alta en el citado epígrafe del IAE obteniendo ingresos por servicios de publicidad de aquellos clientes anunciantes interesados en publicidad en internet.

La mercantil no cuenta con personal contratado por cuenta ajena recibiendo únicamente la prestación del trabajo que realiza el consultante para lo cual figura en el epígrafe 762.000/2 del Impuesto sobre Actividades Económicas (Licenciados e Ingenieros en Informática).

Según manifiesta, los medios materiales necesarios que la sociedad aporta para la prestación de los servicios son de poca

relevancia, básicamente ordenador personal y conexión a internet, siendo el factor más importante sus conocimientos informáticos.

Mensualmente factura el consultante sus servicios a la sociedad mercantil.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se plantean las siguientes cuestiones:

- Si es correcta la forma en que se ha establecido la valoración de mercado de la retribución a percibir de la SLU por la prestación de servicios del socio único.
- Si es necesario detallar estas operaciones vinculadas en la liquidación anual del Impuesto sobre Sociedades.
- Si, por ser la entidad consultante una microempresa, resulta de aplicación el artículo 15 del Decreto Foral 41/2014 referido a la prestación de servicios de socios profesionales a una entidad vinculada.
- Si en caso de que los servicios prestados a la entidad no tuvieran la naturaleza de profesionales, incluso aunque el socio hubiera causado alta en un epígrafe profesional, resultaría de aplicación el régimen general de obligaciones de documentación en los términos establecidos por el artículo 16.2 del Decreto

Foral 41/2004 o no, de conformidad con lo establecido en la letra a) del apartado 6 del artículo 43 de la Norma Foral 37/2013.

En lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido se plantea si resulta correcto la repercusión del Impuesto en las facturas que emite por sus servicios, y

En cuanto al Impuesto sobre Actividades Económicas plantea que teniendo en cuenta que no es necesaria titulación académica alguna para la realización de la actividad económica que presta a la S.L.U. ¿Es correcto el epígrafe del I.A.E. 762 en el que causé alta, como actividad profesional? O ¿debería causar alta, como actividad empresarial, en el epígrafe 849 "Otros servicios prestados a las empresas"? Es decir, la actividad económica que ahora desarrollo como persona física para la sociedad, que puede ser desarrollada sin titulación académica con la que cuento, ¿qué consideración tiene? ¿Actividad empresarial o profesional?

## CONTESTACIÓN

### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 42 de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades establece en su apartado 1 que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, entendiéndose por tal aquél *"que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, y para determinarlo se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables"*.

El artículo 59 de la Norma Foral 33/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece, en este mismo sentido, que *"la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades."*

Por su parte, el artículo 43 de la Norma Foral 37/2013 establece la obligación de documentar convenientemente las valoraciones que se realicen para este tipo de operaciones. Y aun cuando se establecen obligaciones de documentación relativas al grupo y relativas al contribuyente, en el caso objeto de la consulta, en el que se plantea una operación entre una persona física y la microempresa que ha constituido, no procedería elaborar la documentación relativa al grupo.

El apartado 3 del artículo 42 delimita los supuestos de vinculación, determinando en su letra a) la vinculación en las operaciones realizadas entre una entidad y sus socios o partícipes y especificando, para tal supuesto, que la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento tratándose de valores no cotizados. Este requisito concurre en el caso objeto de consulta, por lo que la prestación de servicios efectuada por el socio único a la sociedad tendrá el tratamiento de operación vinculada y deberá valorarse a valor de mercado.

Sobre la naturaleza de los servicios prestados por el socio a la entidad, empresariales o profesionales, del propio escrito de la consulta (los servicios se prestan a partir de los conocimientos profesionales del socio con unos medios materiales de escasa relevancia y se documentan en una factura en la que figura la correspondiente retención por servicios profesionales) y de las consideraciones que a este respecto se realizan en materia del Impuesto sobre Actividades Económicas se concluye que tales servicios tienen la naturaleza de servicios profesionales.

El apartado 4 del artículo 42 enumera cinco métodos para la determinación del valor de mercado: precio libre comparable, coste incrementado, precio de reventa, distribución del resultado y margen neto del conjunto de operaciones. De entre estos métodos de valoración el contribuyente seleccionará aquel que, en función del análisis de comparabilidad y de la información de que se disponga sobre operaciones equiparables, resulte más adecuado.



No obstante lo dispuesto, el artículo 15 del Decreto Foral 41/2014, por el que se aprueba el Reglamento de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, establece una regla específica de valoración para las prestaciones de servicios de socios profesionales a microempresas y pequeñas empresas profesionales en los siguientes términos:

*“Artículo 15. Prestaciones de servicios de socios profesionales.*

*A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:*

- a) Que la entidad sea una de las previstas en los apartados 1 o 2 del artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.*
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).*
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumpla los siguientes requisitos:*

*1º Se determine en función de la contribución efectuada por éstos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.*

*2º No sea inferior al salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas, en condiciones de dedicación equivalente, a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de aquéllos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces la cantidad a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para los socios con un régimen de dedicación de jornada completa o en la proporción correspondiente, en otro caso.*

*El incumplimiento del requisito establecido en este número 2º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.*

*Exclusivamente resultarán de aplicación los criterios contenidos en este artículo en el caso de que el obligado tributario opte por aplicar lo dispuesto en el mismo.”*

Así las cosas, en el supuesto de que se cumplan los requisitos establecidos en las letras a), b) y c) y el contribuyente opte por aplicar el artículo 15 del Decreto Foral 41/2014, podrá establecerse como valor de mercado el convenido.

En tal caso, las obligaciones de documentación reguladas con carácter general en el artículo 43 de la Norma Foral 37/2013, quedarán reducidas a la identificación del socio y de la entidad consultante, la descripción detallada de la operación llevada a cabo, sus características e importe y a la justificación del cumplimiento de los requisitos del artículo 15, tal y como establece la letra d) del apartado 1 del artículo 21 del Decreto Foral.

No obstante, de la información facilitada por el consultante se concluye que la entidad mercantil incumpliría, al menos, el requisito relativo a la concurrencia de medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de su actividad profesional exigido en la letra a) del artículo 15 del Reglamento, pues no dispone de personal asalariado por cuenta ajena y sus

medios materiales, de escasa relevancia, se reducen a un ordenador y conexión a internet.

En definitiva, la entidad mercantil no cuenta con una infraestructura propia capaz de prestar los servicios que constituyen su objeto social. La persona física vinculada no puede ser computada, a estos efectos, como parte de sus medios humanos.

Al no ser de aplicación el artículo 15 del Reglamento, procederá determinar el valor de mercado de la operación vinculada de conformidad con uno de los métodos de valoración regulados en el artículo 42 de la Norma Foral 37/2013.

La determinación del método de valoración de las operaciones vinculadas aplicable a cada caso y la propia valoración de las citadas operaciones son cuestiones de hecho que no pueden ser resueltas en la fase de consulta vinculante.

No obstante, sí cabe afirmar que tanto la elección del método de valoración como su posterior aplicación deben partir del análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 42.1 de la Norma Foral 37/2013.

De modo que, para establecer si dos operaciones son o no comparables, deben analizarse: a) las características de los bienes o servicios objeto de las mismas; b) las funciones desarrolladas por las partes en cada caso, identificando los riesgos soportados y los activos empleados por las mismas; c) los términos contractuales de las citadas operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por los contratantes; d) las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas; y e) cualquier otra circunstancia relevante.

Los métodos de valoración establecidos en el artículo 42.4 de la Norma Foral 37/2013, según ha quedado referido anteriormente, son los siguientes: 1) método del precio libre comparable; 2) método del coste incrementado;

3) método del precio de reventa; 4) método de la distribución del resultado; y 5) método del margen neto del conjunto de operaciones.

La consultante plantea una valoración fijada tomando como referencia la que percibiría, por aplicación del Convenio Colectivo Estatal para las empresas de Publicidad un trabajador por cuenta ajena que realizara iguales o similares funciones en otra empresa con actividad similar. Y por ser dicho salario inferior a 36.000 euros (umbral mínimo fijado para la retribución por parte de microempresas de determinadas prestaciones de servicios en el apartado 6 del artículo 43 de la Norma Foral 37/2013) eleva la cifra hasta este importe.

Si, tal y como parece deducirse de los datos aportados, la sociedad profesional de la persona física consultante no aporta ningún activo relevante, ni asume ninguna función, ni soporta ningún riesgo relevante, procederá aplicar el método del precio libre comparable, en virtud del cual se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancia equiparables, efectuando, si es preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerando las particularidades de la operación.

Todo ello entendiendo que, en este supuesto, el servicio que presta el consultante a su sociedad es perfectamente equiparable al que ésta presta, a su vez, a terceros no vinculados, de modo que el consultante debería reconocer como ingreso en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la totalidad o la práctica totalidad de lo que la mercantil facture a terceros independientes, ya que no se observa que la entidad interpuesta aporte prácticamente nada por lo que deba ser retribuida.

Por otra parte, por lo que respecta a las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas, al no proceder en este caso la aplicación del artículo

15 del Decreto Foral 41/2014, se aplicará el régimen general de obligaciones de documentación, con base en el apartado 2 del artículo 16 del Decreto Foral 41/2014, a cuyo tenor:

“2. Lo dispuesto en las letras d) y g) del apartado 5 y en el apartado 6 del artículo 43 de la Norma Foral del Impuesto, así como en el apartado anterior de este artículo, no será de aplicación respecto de las prestaciones de servicios cuya remuneración tenga la consideración de rendimientos del trabajo o de actividades económicas, realizadas por un socio profesional, persona física, a las entidades con las que se encuentre vinculado, a las que se aplicará, en su caso, lo dispuesto en el artículo 15 de este Reglamento, o en caso de que no ejercite la opción o no cumpla los requisitos establecidos en el citado precepto, el régimen general de obligaciones de documentación.”

Así que, por establecerse expresamente en la normativa societaria, aquellas prestaciones de servicios de socios profesionales para las que no se aplique el artículo 15 no podrán acogerse al tratamiento de umbrales mínimos de retribución y exigencias simplificadas de documentación establecidas en el apartado 6 del artículo 43 de la Norma Foral 37/2013 y en el artículo 17 del Decreto Foral 41/2014 para las prestaciones de servicios cuya remuneración tenga la consideración de rendimientos de trabajo o de actividades económicas para su perceptor a los efectos de lo dispuesto en la norma del IRPF.

Esto es, de no resultar de aplicación el artículo 15 del Decreto Foral 41/2014, tratándose de una microempresa o de una pequeña empresa, las obligaciones documentales comprenderán las previstas en las letras a) y e) del apartado 4 del artículo 43 de la Norma Foral 37/2013, así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo, en los términos establecidos en la letra e) del apartado 1 del artículo 21 del Decreto Foral 41/2014.

Finalmente, en lo relativo a las obligaciones de información sobre operaciones vinculadas en la

cumplimentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, ha de señalarse el contenido del apartado 3 del artículo 16 del Decreto Foral 41/2014, por el que “el obligado tributario deberá suministrar la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezcan por Orden Foral del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos”.

Cada año se dicta una Orden Foral aprobatoria de los modelos 200 y 220 para la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio correspondiente y se establecen las condiciones generales de su presentación.

A título de ejemplo, por ser la última Orden Foral aprobada en esta materia, la Orden Foral 288/2016 aprobatoria de los modelos correspondientes a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2015 dispone en su Dispositivo Quinto:

*“Quinto.- Información relativa a operaciones vinculadas en el modelo 200.*

*Uno.- En aplicación de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto, los contribuyentes deberán suministrar información relativa a las operaciones con personas o entidades vinculadas exclusivamente cuando su importe conjunto supere la cifra de 36.000 euros de valor de mercado.*

*Este límite de 36.000 euros no incluye el IVA y se refiere al conjunto de las operaciones por persona o entidad vinculada que sean del mismo tipo y hayan sido valoradas con el mismo método de valoración.*

*Dos.- A fin de cumplimentar la información correspondiente a operaciones con personas o entidades vinculadas habrán de tenerse en cuenta las siguientes reglas:*

*a) En las operaciones que supongan gastos o ingresos contables, se atenderá al criterio de devengo contable de dichas*

operaciones con independencia de cuándo se produzca la corriente monetaria del cobro o pago.

b) En las operaciones que no supongan gasto o ingreso contable, se atenderá a la fecha de realización de la operación con independencia de cuándo se produzca la corriente monetaria derivada de las mismas.

c) En las operaciones que se extienden a lo largo de varios ejercicios, si el valor de la operación supera el límite de 36.000 euros y la operación sigue vigente a lo largo de varios ejercicios sólo debe declararse en la información adicional del ejercicio en que se realice la operación.

En el supuesto de prestaciones de servicios continuadas a lo largo del tiempo, tanto para el cómputo de la cifra de 36.000 euros como para determinar en qué momento deben declararse, habrá que estar al valor de la operación en cada uno de los ejercicios.

Tres.- La obligación de suministrar información no alcanzará a las siguientes operaciones:

a) Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el Capítulo VI del Título VI de la Norma Foral 37/2013.

b) Las realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el Capítulo VI del Título VI de la Norma Foral 37/2013, por las agrupaciones de interés económico de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial correspondiente.

c) Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) Las realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección aprobado por el Banco de España, que tengan relación con el cumplimiento por parte del referido sistema institucional de protección de los requisitos establecidos en la normativa que resulte de aplicación."

No obstante, será la Orden Foral aprobatoria de los modelos de los distintos ejercicios la que marque los criterios para cumplimentar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades el apartado relativo a operaciones vinculadas.

#### IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

De acuerdo con el artículo 4.Uno Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), están sujetas al Impuesto "Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 de la Norma regula el concepto de empresario a profesional a estos efectos, señalando que tendrán esta condición "las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo."

De acuerdo con dicho apartado, son "actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

Asimismo, el artículo 11.Dos.1º, de la Norma dispone que, en particular, se considera prestación de servicios *“el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio”*.

Lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5º de Norma dispone que no estarán sujetos *“los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”*.

Desde el punto de vista del derecho comunitario, el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que *“serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad”*.

Por su parte, el artículo 10 de la mencionada directiva comunitaria dispone que *“la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario”*.

El requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal) se ha pronunciado en diversas ocasiones, entre otras, en la sentencia de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85 y en la de 25 de julio de 1991, Asunto 202/90.

En este último pronunciamiento, analizó la sujeción al Impuesto de los servicios prestados por los recaudadores municipales a favor del Ayuntamiento de Sevilla, manifestando que, si bien en su actuación, dichas personas mantenían lazos evidentes con el Ente territorial a quien prestan sus servicios, fundamentadas en la impartición por éste de instrucciones o el ejercicio de un control disciplinario, tales circunstancias no eran suficientes para considerar una relación de dependencia empleador-empleado que implicara la no sujeción de los servicios de recaudación prestados.

Los hechos decisivos, siguiendo el razonamiento de esta sentencia, son que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no sólo del premio de cobranza que le abona el Ayuntamiento de Sevilla en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios, restando peso o dejando en un plano más residual la posible responsabilidad derivada de la actividad, que parece recae en el Ayuntamiento.

En el mismo sentido, de la sentencia del Tribunal de 12 de noviembre de 2009, Asunto C154/08, se concluye que los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores españoles deben estar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE, toda vez que tales registradores-liquidadores actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en el artículo 9, apartado 1, de la mencionada Directiva. Esto es así en la medida en que no presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la Directiva y, en tal supuesto, no sujetos al Impuesto.



La consideración de una relación de carácter laboral, caracterizada porque el servicio es prestado por cuenta ajena, ha sido asimismo tratada por la jurisprudencia nacional. En este orden de cosas, las notas o indicios determinantes de la dependencia o ajenidad de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo sobre este particular, contenidos, entre otras, en la sentencia de fecha 12 de febrero de 2008 y en la de 29 de noviembre de 2010, han sido incorporados a la doctrina administrativa en numerosas contestaciones de la Dirección General de Tributo a consultas tributarias, por todas, contestación a consulta vinculante V2533-12, de 26 de diciembre; dichas notas o indicios se han tomado de forma objetiva, sin referirlas a la existencia o no de un determinado porcentaje de titularidad en la entidad por parte de aquél que presta los servicios.

La problemática sobre la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido de aquellas personas físicas que prestan servicios a entidades de las que son socios o partícipes ha sido abordada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de fecha 18 de octubre de 2007, dictada en el asunto C-355/06, van der Steen, el Tribunal concluyó que "(...) a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva" (párrafo 32).

A dicha conclusión llegó el Tribunal después de analizar, en el supuesto litigioso, la existencia de una relación de subordinación entre las dos personas de que se trata. Es decir, si la relación jurídica entre la sociedad y la persona física crea lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad de la entidad.

Al respecto, los apartados 21 a 26 de la referida sentencia disponen lo siguiente:

"21. En este sentido, procede constatar que, en una situación como la del litigio principal, debe admitirse que existe una relación de subordinación entre las dos personas de que se trata.

22. En efecto, ha de señalarse, en primer lugar, que, si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan sólo por el Sr. Van der Steen, los contratos de limpieza eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual. La sociedad retenía de su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En consecuencia, el Sr. Van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.

23. En segundo lugar, debe observarse que, cuando el Sr. Van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta.

24. En tercer lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que atañe a las condiciones retributivas, no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad (véase la sentencia de 25 de julio de 1991, C 202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rec. p. I 4247, apartado 13).

25. Sobre este particular, el órgano jurisdiccional remitente especifica que el Sr. van der Steen no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas.

26. De ello se desprende que un trabajador por cuenta ajena que se encuentra en la situación del demandante en el asunto principal no puede ser considerado sujeto pasivo a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva".

En estos mismos términos se ha manifestado la Comisión Europea ante una cuestión formulada



por las autoridades españolas en el Comité IVA (working paper nº 786, de 28 de enero de 2014). Concretamente, la cuestión que se planteó fue si una persona física que presta servicios profesionales a una sociedad dedicada a la prestación de esos mismos servicios y de la que posee la mayoría de su capital social, debe ser considerada sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, máxime teniendo en cuenta que, en el caso de servicios profesionales, los medios de producción principales pueden residir en el propio profesional, al tratarse de servicios de marcado carácter personalista, donde los medios materiales que la sociedad pueda aportar para la prestación de los mismos son de escasa significación en comparación con el peso del factor humano.

La respuesta de la Comisión, en síntesis, fue la siguiente:

- a) Una persona física que posee una participación mayoritaria de una sociedad en la que presta servicios profesionales puede estar vinculada a la empresa por un contrato de trabajo.
- b) Es irrelevante que los servicios que presta la sociedad sean de la misma naturaleza que los prestados por el socio a la entidad.
- c) La calificación, en estas circunstancias, de la relación del socio con la empresa como relación de subordinación o de independencia exige un análisis caso por caso de la concurrencia de los elementos a los que se refiere el artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE, esto es, de las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.

Por consiguiente, la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Concretamente, en relación con las condiciones laborales, debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad. Por tanto, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. En la medida en que los medios principales a través de los cuales realice su actividad sean titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del Impuesto.

Otros indicios vendrían dados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad. Desde este punto de vista, habría que analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad, lo que determinaría una suerte de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones.

Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia. Se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa. En estos casos, hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador.

Finalmente, es necesario analizar sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad

desarrollada por el socio frente a los clientes, si bien, tal y como ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-235/85 antes mencionado, el incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia.

En este punto debe tenerse en cuenta que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un Impuesto armonizado a nivel comunitario y atendiendo al principio de estanqueidad tributaria no tendrían por qué coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades o IRPF.

En consecuencia con todo lo anteriormente expuesto, la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a los efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido exige sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad a que se han hecho referencia en el apartado cuarto anterior.

En este sentido, tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad, en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios. A este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio.

Por tanto, en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica:

De esta forma, la referida relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado cuarto anterior) y es la sociedad la que responde frente a terceros en los términos anteriormente expuestos; en estas condiciones, los servicios prestados por el socio consultante a la sociedad estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 5º de la Norma.

En caso contrario, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5º de la Norma por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio a la sociedad estarían sujetas al citado tributo, circunstancia que parece que acontece en el caso consultado, todo ello sin perjuicio de la comprobación real de los hechos.

#### IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El punto 3 de la Regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las tarifas correspondientes a las actividades empresariales, profesionales y artísticas recogida en el Decreto Foral Normativo 573/1991, dispone: "Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección Segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una entidad de las previstas en el apartado 3 del artículo 35 de la Norma Foral General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera de aquéllas".

En el caso que nos ocupa la persona que desarrolla la actividad es una persona física que además la ejerce con sus propios medios y con sus conocimientos, por lo que, la actividad quedaría encuadrada como actividad profesional.

Por otro lado, en lo que al epígrafe respecta se podría calificar en cualquiera de los

pertenecientes a la Agrupación 76 "Profesionales de la Informática y de las Ciencias Exactas".

**CONSULTA 2016.6.7.2. IVA: Tipo impositivo del IVA aplicable a las entregas de flores realizadas en el ámbito de la prestación de servicios fúnebres. Consulta sobre la aplicación directa en territorio foral de la doctrina tributaria emanada de los órganos competentes de la Administración del Estado.**

#### HECHOS PLANTEADOS

I.- Con fecha 25 de marzo de 2015, la Asociación Nacional de servicios Funerarios (PANASEF), presentó ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía una consulta vinculante con relación a tipo impositivo aplicable a las entregas de flores y o coronas de flores (ornamentos florales), que realizan las empresas funerarias y que forman parte de la actividad principal de pompas fúnebres y prestación de servicios funerarios.

La Asociación Nacional de servicios Funerarios (PANASEF), representa y defiende los intereses comunes de las empresas prestadoras de servicios funerarios y de cementerio en todo el territorio estatal y en este caso en Gipuzkoa.

II.- El día 7 de marzo de 2016, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha resuelto la consulta vinculante realizada por la Asociación Nacional de Servicios Funerarios (PANASEF), en la que señala que será de aplicación el tipo reducido del 10% a las entregas de flores, plantas vivas y coronas realizadas por las empresas en el ejercicio de su actividad de pompas fúnebres y de servicios funerarios. Se adjunta copia del informe de la Asociación PANASEF y de la contestación a la consulta vinculante de 7 de marzo de 2016.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Si la consulta vinculante de 7 de marzo de 2016 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, por la que se resuelve declarar de aplicación el tipo impositivo del 10% a las entregas de flores, ramos y plantas vivas y

coronas de flores realizadas por las entidades asociadas a la asociación consultante en el ejercicio de su actividad de prestación de servicio funerarios, es de aplicación directa y por tanto de cumplimiento en el Territorio Foral de Gipuzkoa a todas las empresas de pompas fúnebres y servicio funerarios de Gipuzkoa.

## CONTESTACIÓN

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, "El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado."

Según lo dispuesto en el artículo 84 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, "1. La contestación a las consultas tributarias escritas, que cumplan los requisitos previstos en el artículo anterior, tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el obligado tributario.

La contestación a las consultas tributarias escritas que no cumplan los requisitos previstos en el artículo anterior, tendrá efectos exclusivamente informativos.

En tanto no se modifique la normativa o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al obligado tributario los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado tributario, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del mismo y los que se incluyan en la contestación a la consulta, salvo que de forma motivada se modifique la doctrina administrativa aplicable.

El artículo 90, uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91, uno, 1, 8º de la Ley 37/1992 del IVA, establece que se aplicará el tipo del 10 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes:

*"8.º Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención."*

La actual redacción del artículo 91 de la Ley 37/1992, vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, no contempla la aplicación de un tipo impositivo reducido del IVA a los servicios de pompas fúnebres y/o servicios funerarios, por lo que éstos deben tributar al tipo general del 21%.

Por otro lado, el Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se incluyen las operaciones que pueden estar sujetas a tipos reducidos dispone lo siguiente:

*"16) Prestaciones de servicios funerarios y servicios de cremación, junto con el suministro de bienes relacionados con dicha actividad."*

También debe tenerse en cuenta que el artículo 28 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la

Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece, dentro de los servicios regulados por las normas generales, lo siguiente en relación con la localización de los servicios funerarios:

*“En la medida en que constituyan un único servicio, las prestaciones de servicios con motivo de la organización de un funeral estarán reguladas por los artículos 44 y 45 aplicación de la Directiva 2006/112/CE.”*

Por otra parte, en la medida en que la Ley 37/1992 del IVA prevé un tipo reducido para las entregas de flores y plantas vivas, habrá que analizar si esta circunstancia es suficiente para que dichas entregas por parte de las empresas funerarias, en el marco de un servicio funerario, deban tributar también al tipo reducido del 10%.

Para ello, es preciso determinar, en primer lugar, si las entregas de flores, plantas vivas y coronas realizadas por empresas en el ejercicio de su actividad de pompas fúnebres y de servicios funerarios, tienen la consideración de actividades principales o si, por el contrario, constituyen actividades accesorias de otra principal (pompas fúnebres y/o servicios funerarios), en cuyo caso seguirán el mismo régimen de tributación que esta última.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de mayo de 2010, en el asunto C-94/09 (la Comisión contra Francia) analizó la conformidad con el derecho comunitario de la normativa francesa, que preveía expresamente la aplicación del tipo reducido del IVA únicamente a los servicios de traslado de cadáveres efectuados por empresas funerarias, mientras que a las demás operaciones que pudieran efectuar en el marco del servicio exterior de pompas fúnebres o de otras actividades relacionadas con las mismas se aplicaba el tipo general del Impuesto.

La Comisión consideraba que el conjunto de prestaciones de servicios y entregas de bienes que las empresas de pompas fúnebres efectuaban para las familias de los difuntos

constituían, a efectos del IVA, una operación única de carácter complejo que, por tanto, debía estar sujeta a un tipo de gravamen único.

Por su parte, la República francesa consideraba que los Estados miembros podían proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido dentro de las categorías de bienes y servicios a los que resultaba aplicable, de conformidad con la Directiva comunitaria.

El Tribunal declaró que la normativa francesa que gravaba con un tipo reducido de IVA al traslado de cadáveres en vehículos era conforme al derecho comunitario. Los apartados 33 y 34 de la sentencia señalan lo siguiente:

*“33. De ello se desprende que, si bien dichos criterios deben aplicarse en función de cada caso, para evitar, entre otras cosas, que la articulación contractual llevada a cabo por el sujeto pasivo y el consumidor provoque la fragmentación artificial en varias operaciones fiscales de una operación que, desde el punto de vista económico, debe ser considerada única, no es menos cierto que tales criterios no pueden considerarse determinantes para el uso por los Estados miembros del margen de apreciación que les concede la Directiva 2006/112 respecto a la aplicación del tipo reducido de IVA. El uso de tal margen de apreciación requiere, en efecto, criterios generales y objetivos, como los establecidos en las sentencias Comisión/Francia y Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, antes citadas, y que se recuerdan en los apartados 26, 28 y 30 de la presente sentencia.*

*34. En estas circunstancias, para pronunciarse sobre la procedencia del presente recurso no es preciso examinar, como sostiene la Comisión, si los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres deben o no ser considerados una operación única desde el punto de vista del consumidor medio. Sí procede verificar, en cambio, si el traslado de cadáveres en vehículos, que la normativa francesa grava con un tipo reducido de IVA, constituye un aspecto concreto y específico de esa categoría de prestaciones de*

*servicios, tal y como figura en el anexo III, punto 16, de la Directiva 2006/112, y, en su caso, examinar si la aplicación de dicho tipo de gravamen vulnera o no el principio de neutralidad fiscal.”.*

De lo expuesto anteriormente se deduce que es posible la aplicación del tipo reducido a algunas de las prestaciones de servicios o entregas de bienes efectuadas por las empresas funerarias, siempre que constituya un aspecto concreto y específico de las operaciones que realizan en el ejercicio de su actividad empresarial de prestación de servicios funerarios, y siempre que esté amparado por la aplicación de un tipo reducido.

En todo caso, la aplicación del tipo reducido deberá respetar el principio de neutralidad en la aplicación del Impuesto, tal y como se señala expresamente en el apartado 30 de la referida sentencia de 6 de mayo de 2010 que dispone lo siguiente:

*“No obstante, es preciso destacar que para ejercitar dicha facultad deben cumplirse dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal. Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen sólo esta facultad en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso.”.*

En relación con este tema resulta relevante también lo señalado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 25 de febrero de 1999 en el asunto C-349/96, en la que dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser “los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente”.

Señala el Tribunal de Justicia de la Unión Europea lo siguiente:

*“(…)*

*29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.*

*30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.*

*(…)”*

Como se observa, esta sentencia establece que una prestación debe ser considerada accesorio de otra principal cuando no constituye para su destinatario un fin en sí misma, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la operación principal.

En el caso planteado se considera que la entrega de flores efectuadas por la entidad consultante, constituye para el destinatario un fin en sí mismo y, por consiguiente, deberá tributará



por el Impuesto sobre el Valor Añadido de forma independiente.

Por otra parte debe recordarse que el principio de neutralidad se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como ha señalado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal.

Por otra parte, en relación con la aplicación del tipo reducido del Impuesto a estas entregas de bienes, debe señalarse que el artículo 11 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa preceptúa que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

A este respecto, el artículo 3.1 del Código Civil prescribe que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define la palabra flor, en su primera acepción, como “brote de muchas plantas, formado por hojas de colores, del que se formará el fruto.”.

En su segunda acepción, referido al término en Botánica, como “brote reproductor de las plantas fanerógamas, y, por extensión, de muchas otras, que consta de hojas fértiles, los carpelos y estambres, y hojas no fértiles, acompañantes, que forman el perianto.”.

El mismo Diccionario define a la denominada “flor de mano” como “las que se hacen a imitación de las naturales.”.

Por tanto, a estos efectos, se considerarán flores “los brotes reproductores de las plantas fanerógamas”, producidos por estas últimas,

es decir, las denominadas flores naturales, incluidas las flores naturales secas que hayan sido sometidas a un proceso de conservación, liofilización y lacado.

No tendrá a estos efectos la consideración de flor la que no sea natural, es decir, la denominada según el Diccionario como “flor de mano”, hecha a imitación de las naturales con cualquier tipo de material (plástico, tela, papel, etc.) que, por tanto, tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento.

En consecuencia con todo lo anterior, las entregas de flores y plantas vivas objeto de consulta tributarán al tipo reducido del 10%, de conformidad con lo establecido en el artículo 91, uno, 1, 8º de la Ley 37/1992 del IVA. La entrega de otro tipo de flor o planta tributará al tipo general del 21% en concepto del Impuesto.

### **CONSULTA 2016.7.3.1. IVA: Sujeción al IVA de diversas operaciones realizadas por una sociedad pública que da cobertura a las necesidades de la Administración en el ámbito de los sistemas de información y de telecomunicaciones.**

#### **HECHOS PLANTEADOS**

Es una Sociedad Pública sujeta a normativa foral alavesa que se constituyó para dar cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones de la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Organismos Autónomos, conforme a lo establecido en el Decreto 35/1997, de 18 de febrero, por el que se regula la planificación, organización, distribución de funciones y modalidades de gestión de la prestación de sistemas de información y telecomunicaciones.

La actividad desarrollada por E se realiza mediante:

#### 1. Encomienda de gestión general:

- Desarrollo, implementación y mantenimiento de aplicaciones.
- Consultoría y asistencia técnica.
- Servicios de infraestructura y explotación.
- Servicios de albergue de datos.
- Mantenimiento de hardware.
- Tareas de soporte informático.

#### 2. Encomiendas específicas:

- Cesión de uso de licencias estandarizadas.
- Servicios de formación con IVAP.
- Desarrollo de portales informáticos y diseño de páginas web.

- Resolución de problemas.
- Gestión de servicios de red. Conexiones a internet,...
- Cesión de equipos informáticos.

#### 3. Contratos de servicios:

- Administración Institucional de la CAPV y a otras Administraciones Públicas.
- Agencia Vasca de Protección de Datos.
- Itzarri EPSV.
- IZENPE EUSKAL TELEBISTA, EUSKO TRENBIDEAK, ITELAZPI; SPRI.

#### **CUESTIÓN PLANTEADA**

Plantea varias cuestiones sobre la interpretación de la nueva redacción del artículo 7.8º de la Norma:

1.-"Si la cesión de uso de equipos informáticos arrendados a terceros, es una prestación de servicios no sujeta al IVA".

2.-"Si la cesión de uso a las Administraciones Públicas usuarias, a través de Encomiendas de Gestión, de licencias de software estandarizadas que son descargadas directamente sin que en ningún momento EJE o el proveedor de la licencia faciliten un soporte físico, es una prestación de servicios no sujeta al IVA".

3.-"Si los servicios prestados por E a las Administraciones Públicas en virtud de Encomiendas de Gestión, con la naturaleza detallada en el expositivo, puede considerarse como servicios electrónicos no sujetos y no calificarse como servicios de telecomunicaciones".

4.-"Si la cuestión anterior es así, aunque dentro de las mismas Encomiendas se presten servicios de acceso a Internet, pueden considerarse dichos servicios como accesorios a un servicio principal

que deba calificarse como servicio prestado por vía electrónica y, por tanto, no sujeto al IVA".

5.-"Si los servicios prestados en cumplimiento de una Encomienda de Gestión "P" dirigida esencialmente a la mejora de las comunicaciones ampliando el caudal de acceso a Internet, aunque accesoriamente incluya otros servicios electrónicos accesorios, puede considerarse como una prestación de servicios sujeta a IVA".

6.-"Si los servicios prestados en cumplimiento de un Convenio de Colaboración suscrito por E con la Agencia Vasca de Protección de Datos, pueden considerarse como prestación de servicios no sujeta a IVA".

7.- "Si los servicios prestados en cumplimiento de Convenios de Colaboración suscritos por E con las entidades íntegramente participadas por Administraciones Públicas, aunque sea de forma indirecta, como son IZENPE e ITZARRI, pueden considerarse como prestación de servicios no sujeta.

8.-"Si los servicios prestados en cumplimiento de Convenios de Colaboración suscritos por E con varias entidades íntegramente participadas por el Gobierno Vasco, como son S, ET, ETA e I, pueden considerarse como prestación de servicios no sujeta a IVA".

9.- "Si las licencias estandarizadas adquiridas sin soporte físico no tienen la calificación de bienes muebles corporales y por tanto el IVA soportado y deducido en su adquisición no debe ser objeto de regularización por no tratarse de bienes de inversión".

## CONTESTACIÓN

El artículo 7.8º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma) establece la no sujeción al mismo de:

"8.º - Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las

Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto

Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- a') Telecomunicaciones.
- b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c') Transportes de personas y bienes.
- d') Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.
- e') Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
- f') Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g') Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h') Almacenaje y depósito.
- i') Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j') Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k') Las de agencias de viajes.

l') Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquéllas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

m') Las de matadero."

De conformidad con dicho artículo 7.8 de la Norma las respuestas a las cuestiones planteadas serán las siguientes:

#### CUESTION 1ª

Según se describe en la consulta, E suscribe diferentes contratos de arrendamiento con terceros para la incorporación de equipamiento informático (PCs, portátiles y otro tipo de equipamiento informático auxiliar) y, posteriormente, cede el uso de dicho equipamiento a los distintos Departamentos del Gobierno Vasco en función de sus necesidades.

El arrendamiento de equipos informáticos constituye un derecho de uso de los mismos o una prestación de servicios, dado que no existe cláusula de opción de compra y los equipos retornan a sus proveedores.

Estos arrendamientos estarán no sujetos al IVA cuando se presten en virtud de encomiendas de gestión o sean prestados por E a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

En consecuencia, la no sujeción exige que el arrendamiento se efectúe a favor de las Administraciones Públicas –definidas en el segundo párrafo del artículo 7.8º de la Norma– o que el mismo se articule mediante la fórmula de la encomienda de gestión. En el primer caso sólo se dará la no sujeción cuando el destinatario del servicio se encuentre entre los

entes, organismos o entidades que la NORMA considera como Administraciones Públicas, no siendo de aplicación, entre otros, para las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

#### CUESTION 2ª

La cesión de uso de licencias de software estandarizadas que son descargadas directamente sin necesidad de un soporte físico tiene la consideración, a efectos de la Norma, de prestación de servicios.

En consecuencia, la cesión de uso de licencias prestado en virtud de encomiendas de gestión por el E, en su condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo, estarán no sujetas al IVA.

#### CUESTION 3ª

La frontera entre servicio electrónico y de telecomunicación es muy sutil y excede el ámbito tributario. No obstante, tal y como se hace en la consulta, parece razonable que solo podrían tener la consideración de servicios de telecomunicaciones los servicios de acceso a internet denominados "gestión de servicios de red".

#### CUESTION 4ª

Los "servicios de gestión de red" descritos en la consulta y prestados en virtud de encomiendas de gestión, incluyen, además de servicios de telecomunicaciones, servicios prestados por vía electrónica. Casi todas las encomiendas firmadas por el E tienen como finalidad principal servicios que deben calificarse como servicios prestados por vía electrónica, actuando el servicio de acceso a Internet como servicio complementario del servicio principal.

En estos casos en el que el servicio de telecomunicación es accesorio al servicio

prestado por vía electrónica, los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por el E estarán no sujetos al IVA.

#### CUESTION 5ª

Para el caso de la encomienda de gestión "P", tal y como queda descrita en la consulta, el servicio de telecomunicación –acceso a Internet– es el objetivo principal y el resto de servicios podrían considerarse servicios accesorios prestados por vía electrónica.

En este caso, el servicio prestado en virtud de la encomienda de gestión es un servicio de telecomunicación que está sujeto y no exento del IVA.

#### CUESTION 6ª

La Agencia Vasca de Protección de Datos es una entidad pública de derecho público que forma parte de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi. En el caso que de acuerdo con la NORMA tenga la consideración de Administración Pública –como se deduce de la consulta planteada– los servicios prestados por E estarán no sujetos. A estos efectos, la Norma impone como requisito adicional que la Agencia Vasca de Protección de Datos tenga atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

#### CUESTION 7ª

El hecho de que tanto I como IT sean sociedades anónimas o entidad de previsión social voluntaria de titularidad íntegramente pública, ya sea de forma directa o indirecta, no las habilita para tener la condición, a efectos de la NORMA, de Administración Pública.

La no sujeción exige que los servicios prestados por el E sean a favor de las Administraciones Públicas de las que dependa o de otra íntegramente dependiente de éstas cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra del mismo, no pudiendo

extenderse el perímetro de la no sujeción a destinatarios de los servicios que no tengan la consideración de Administración Pública en los términos referidos en el artículo 7.8º del Decreto Foral Normativo 12/1993. Es decir, la no sujeción no alcanzará a los servicios prestados a favor de sociedades participadas, ya sea de forma directa o indirecta, por las Administraciones Públicas, si las mismas no tienen la condición de Administración Pública.

#### CUESTION 8º

Al caso de la S, ET, ETTA e I les son de aplicación lo dispuesto en el punto 7 anterior, por lo que estarán sujetos y no exentos los servicios prestados por E a favor de los mismos, mientras no cumplan la definición de Administraciones Públicas del artículo 7.8º de NORMA.

En este caso se da una intervención en el mercado de bienes y servicios por parte de los entes mencionados, ya que su actividad se centra en prestar a terceros servicios sujetos y no exentos al IVA, por lo que su intervención en el mercado podría dar lugar a distorsiones en la competencia.

#### CUESTION 9º

En el caso de que se entreguen sin ningún tipo de soporte físico tendrán la consideración de prestación de servicios y por tanto no tendrán la consideración de bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles. En definitiva, no serán a efectos de la Norma bienes de inversión y no serán objeto de regularización.

**CONSULTA 2016.10.4.1. IS: Sociedad dominante de un grupo mercantil que arrienda un inmueble de su propiedad a una participada. Tratamiento fiscal de los dividendos en sede de los socios personas jurídicas. Calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles a la entidad vinculada como rentas de actividades empresariales, a efectos de la aplicación del régimen de eliminación de la doble imposición previsto en la Norma Foral del IS.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante es la dominante de un grupo mercantil (según el artículo 42 del Código de Comercio) entre cuyas participadas se encuentra una entidad, domiciliada en Álava, dedicada a la fabricación y comercialización de productos de fundición.

El accionariado de la consultante está compuesto tanto por personas físicas como por personas jurídicas, detentando cada una de estas últimas una participación en aquella de, al menos, el 5%. Los socios personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en diferentes Territorios Históricos, entre ellos, el Territorio Histórico de Álava.

La consultante es titular de inmuebles que destina al arrendamiento, sin contar con una estructura específica de medios personales y/o materiales, percibiendo la correspondiente contraprestación. A día de hoy, la principal arrendataria es la entidad participada referida, que destina los inmuebles arrendados a su actividad.

La consultante ha satisfecho recientemente y satisfará en el futuro dividendos a sus socios, con cargo a sus resultados o a sus reservas de libre disposición.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Tratamiento fiscal de los dividendos en sede de los socios personas jurídicas sujetas a normativa



foral alavesa. En particular, posible calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles a la entidad vinculada participada como rentas de actividades empresariales, a los efectos de la aplicación del régimen de eliminación de la doble imposición previsto en el artículo 33 de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades.

## CONTESTACIÓN

El artículo 33 de la NFIS regula la eliminación de la doble imposición en dividendos, mediante el mecanismo de su no integración en base imponible, condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en las letras a), b) y c) de su apartado 1.

Resumidamente, la letra a) marca unos mínimos en cuanto al porcentaje de participación sobre la entidad que reparte los dividendos y el tiempo de tenencia de la participación. La letra b) fija la exigencia de que la entidad participada esté sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades. Y la letra c) exige que los beneficios que se reparten procedan de la realización de actividades empresariales.

En concreto la letra c) establece lo siguiente:

*“1. No se integrarán en la base imponible del contribuyente los dividendos o participaciones en beneficios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:*

a) (...)

b) (...)

c) *Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales, para lo que será imprescindible que, al menos, el 85 por ciento de los ingresos del ejercicio de la entidad que reparte el dividendo correspondan a ese tipo de rentas, entre las que no se computarán, en ningún caso, las comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere*

*el artículo 48 de esta Norma Foral a los efectos de incluir en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la entidad que reparte el dividendo sea residente en territorio español, sí tendrán la consideración de rentas procedentes de actividades empresariales las excluidas en función de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 48 de esta Norma Foral por generarse en operaciones realizadas entre entidades que formen parte de un grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.*

*A efectos de computar los ingresos a que se refiere esta letra, se incluirán también los dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades respecto de las cuales el contribuyente tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en la letra a), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan, a su vez, los requisitos establecidos en las demás letras de este apartado, y también se incluirán las rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 34 de esta Norma Foral.*

*En particular, a efectos de lo dispuesto en esta letra, solamente se tomarán en consideración como rendimientos procedentes de actividades empresariales que cumplen los requisitos para la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las rentas obtenidas en el extranjero procedentes de las siguientes actividades cuando cumplan los requisitos establecidos para cada una de ellas:*

*- Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.*

- *Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.*
- *Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.*
- *Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada."*

Exige, pues, la letra c) referida para la eliminación de los dividendos distribuidos que los beneficios que se repartan procedan, al menos en un 85%, de la realización de actividades empresariales. Surge la cuestión de si las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles pueden ser calificadas como actividad empresarial cuando la entidad arrendataria forma parte del grupo mercantil de la arrendadora y esta última carece de una estructura mínima para gestionar la obtención de este tipo de ingresos.

La propia letra c) excluye inicialmente de la calificación de rentas derivadas de actividades empresariales las clases de renta a que se refiere el artículo 48 de la NFIS a los efectos de integrar en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes ("no se computarán, en ningún caso, las comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere el artículo 48 de esta Norma Foral").

Dentro de las rentas relacionadas en el apartado 2 del artículo 48 de la NFIS se encuentran, precisamente, las rentas derivadas de la titularidad de bienes inmuebles, según establece su letra a), en los siguientes términos:

*"2. Únicamente se incluirá en la base imponible la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:*

*a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad económica conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio."*

La Disposición Adicional Décima de la NFIS establece que salvo en los supuestos en que se exigen requisitos diferentes, el arrendamiento de inmuebles tiene la consideración de explotación económica cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 3 del artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, únicamente cuando para la ordenación de la actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad.

Pudiera concluirse entonces que las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles sólo habrían de ser consideradas como rentas derivadas de una explotación económica en el caso de que para la obtención de estos ingresos se dispusiera de la estructura exigida en la Disposición Adicional Décima de la NFIS.

No obstante, el propio artículo 33 de la NFIS tras excluir de la consideración de rentas empresariales a las referidas en el artículo 48, excepciona a su vez de esta exclusión, siempre que la entidad que reparte el dividendo sea residente, a las generadas en operaciones realizadas entre entidades que formen parte de un grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

Quiere ello decir, en una interpretación integrada de los artículos 33 y 48.2 a) de la NFIS, que las rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles, siendo la arrendadora residente y perteneciendo la arrendataria al mismo grupo mercantil que la primera, tienen la naturaleza de rentas de actividades empresariales y, por tanto, computarán a los efectos de lo establecido en la letra c) del apartado 1 del artículo 33 de la NFIS, sin que la arrendadora precise de una estructura mínima para la obtención de estas rentas intragrupo.



**CONSULTA 2016.9.5.2. IVA: Administración competente para la exacción del IVA correspondiente al arrendamiento, por importe anual inferior a 7 millones de €, de un local de negocio situado en territorio foral cuyo propietario es una persona física residente en territorio común.**

### HECHOS PLANTEADOS

Don JLOO, y domicilio a efectos de notificaciones en Madrid, presentó ante la Dirección General de Tributos una consulta tributaria manifestando lo siguiente:

- El consultante es una persona física propietaria de un inmueble sito en la ciudad de Bilbao (Vizcaya), el cual se encuentra actualmente arrendado como local de negocio, sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y a la consiguiente retención en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- El consultante es residente y tiene su domicilio fiscal en territorio común (Madrid).
- El importe facturado por arrendamiento no supera la cifra de 1 millón de euros anuales.

### CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante se cuestiona acerca de la localización de los servicios de arrendamiento así como la Administración competente para la exacción del Impuesto.

### CONTESTACIÓN

La Ley 12/2002, de 23 mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece, en su artículo 7, lo siguiente:

*“El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas*

*normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado”.*

Para determinar la Administración a la que corresponde la exacción del impuesto debe estarse a lo dispuesto en el artículo 27 del Concierto Económico que señala que:

*“Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.*

*Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.*

*Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.*

*(...)”.*

El artículo 43 del mismo texto legal regula las reglas para la determinación de la residencia habitual y el domicilio fiscal de los contribuyentes.

Así, en relación con la residencia habitual de las personas físicas, el apartado Uno del citado artículo establece que:

*“Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:*

*Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*

*En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.*

*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.*

*(...).”*

Asimismo, en relación con el domicilio fiscal de las personas físicas, el apartado Cuatro del artículo 43 señala que:

*“Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:*

*a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.*

*(...).”*

De acuerdo con el escrito de la consulta, el consultante, en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, tiene un volumen de operaciones que no supera el millón de euros anuales de forma que, a falta de otros elementos de prueba, la exacción del impuesto deberá efectuarse, de conformidad con lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 27 del Concierto Económico, por la Administración del Estado dado que su domicilio fiscal se encuentra situado en territorio común.

Por tanto, el consultante deberá presentar los modelos de declaración-liquidación correspondientes ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tal y como dispone el artículo 167.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que señala que:

*“Uno. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazo e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.*



**CONSULTA 2016.9.5.5. IRPF: Localización de la residencia habitual de una persona física a efectos de determinar la Administración, común o foral, competente para la exacción del IRPF, en relación con un ejercicio en el que se ha permanecido durante periodos parciales inferiores al año en territorio foral (por motivos laborales), así como en territorio común (donde se localiza la residencia familiar). Cómputo de las ausencias temporales**

**HECHOS PLANTEADOS**

Desde el 1 de enero hasta el 25 de septiembre de 2015 el consultante ha estado trabajando en la provincia de Guipúzcoa (contrato iniciado el 01/09/2014 y finalizado el 25/09/2015), donde vivía en un apartamento alquilado, teniendo, según manifiesta, su residencia permanente (se entiende que posee una vivienda) y su familia en Madrid, donde volvía todos los fines de semana y vacaciones.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

El consultante plantea, a la vista de lo manifestado, la siguiente cuestión:

- Ante qué Administración (estatal o foral) debe presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por el período impositivo 2015.

**CONTESTACIÓN**

La Ley 12/2022, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

*“Artículo 6 Normativa aplicable y exacción del Impuesto.*

*Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del*

*territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.*

*Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.”*

En relación con la residencia habitual, el artículo 43 del mismo texto legal establece:

*“Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:*

*Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*

*En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.*

*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.*

(. . .) ."

Por tanto, de acuerdo con el apartado Uno del citado artículo 43, para determinar si las personas físicas tienen su residencia habitual en el País Vasco se seguirán sucesivamente las reglas previstas en dicho apartado Uno, es decir:

- La permanencia en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, computándose a estos efectos las ausencias temporales y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.
- De no ser posible determinar la residencia conforme a lo anterior, cuando tenga en el País Vasco su principal fuente de intereses, considerando que esta circunstancia se produce si es en el País Vasco donde obtiene la mayor parte de la base imponible del IRPF (determinada con las exclusiones señaladas).
- En defecto de los criterios anteriores, se considerará que es residente en el País Vasco cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del IRPF.

Siguiendo sucesivamente las reglas del artículo arriba transcrito, y en virtud de los hechos descritos en el escrito de la consulta, el consultante debería considerarse residente habitual en el País Vasco al permanecer en ese territorio el mayor número de días del período impositivo, concretamente del 1 de enero hasta el 25 de septiembre de 2015 (ya que, a los efectos de determinar este período de permanencia, han de computarse las ausencias temporales). Esto determinaría la competencia de la Diputación Foral de

Guipúzcoa para la exacción de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período impositivo 2015.

No obstante, ha de tenerse en cuenta que la determinación de la residencia habitual es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho, por lo que esta conclusión debe condicionarse en todo caso a la efectiva confirmación, en el marco de los oportunos procedimientos tributarios, de las cuestiones de hecho que en el caso concreto resulten determinantes para localizar la residencia habitual.

Asimismo debe advertirse que, en caso de contribuyentes integrados en una unidad familiar que opten por la tributación conjunta, sería de aplicación el citado apartado dos del artículo 6 ("Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.").

**CONSULTA 2016.9.5.X. IRPF: Administración (común o foral), competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo satisfechos a los trabajadores procedentes de un centro de trabajo ubicado en territorio foral que, a raíz de una subrogación empresarial, pasan a estar adscritos al único centro de trabajo, en territorio común, de una empresa domiciliada en ese territorio.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante, en breve, pasará a ser subrogada por una empresa del grupo que cuenta solamente con un centro de trabajo ubicado en Barcelona. La consultante dispone de varios centros de trabajo que serán dados de baja del sistema y sus empleados se incluirán en el centro de trabajo ubicado en Barcelona.

Uno de los centros que serán dados de baja está en Bilbao. Los empleados del centro ubicado en Bilbao se incluirán en el centro de trabajo de Barcelona de la empresa que los subroga.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Si, cuando se dé de baja el centro de Bilbao, la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se debe continuar efectuando a la Diputación Foral o, por el contrario, se debe efectuar ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

#### CONTESTACIÓN

Según los datos aportados en el escrito de consulta, se plantea qué Administración, la foral o la de territorio común, es competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo personal que, a raíz de la subrogación empresarial, serán satisfechos, a los trabajadores procedentes del centro de Bilbao, por la empresa, perteneciente al mismo grupo que la consultante, domiciliada en territorio común y que cuenta con un único centro de trabajo en Barcelona, al que dichos trabajadores quedarán adscritos.

La Ley 12/2002, de 23 mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece, en su artículo 7, lo siguiente:

*“Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.*

*Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:*

*a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.*

*En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.*

*(. . .)”.*

Por tanto, se prevé una regla general en virtud de la cual cada Administración es competente para exigir, conforme a su normativa propia, las retenciones por rendimientos del trabajo que deban practicarse sobre las rentas que se abonen como consecuencia de los servicios o trabajos prestados en su territorio. Es decir, la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo se atribuye al territorio (común o foral) donde se preste el trabajo.

En consecuencia, en el presente caso, si los trabajos se desarrollan exclusivamente en territorio común las retenciones deberán ingresarse en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mientras que si se llevan a cabo exclusivamente en territorio foral deberán ingresarse a la Hacienda Foral correspondiente.

Asimismo, dicho artículo prevé, para el supuesto de que los trabajos se presten en territorio común

y vasco, una presunción, que admite prueba en contrario, de que los servicios se prestan en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

Por tanto, en el presente caso, si los trabajos se llevan a cabo tanto en territorio común como foral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que se han prestado en territorio común, por ser éste el territorio donde se ubica el centro de trabajo de adscripción de los trabajadores, y las retenciones del trabajo deberán ingresarse en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

**RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO**

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
14/2016	95/2011	Cambio de domicilio fiscal personas físicas-jurídicas. Inadmisión del conflicto. Resuelve la JACE que la Administración promotora del conflicto no estaba legitimada para su promoción, que debió efectuar la Administración demandada al ser la que pretendía el cambio de domicilio. Declara que, no existiendo conflicto, prevalece la presunción de certeza del domicilio declarado por la SICAV y señala que Administración es competente para la devolución de las cuotas del IS.	<a href="#">res_1614_c.pdf</a>
15/2016	24/2014	Retenciones trabajo - excepción OO.AA y entidades públicas empresariales (art. 7.Dos). La transformación, en el ámbito de la Administración del Estado, de un organismo autónomo en una entidad de derecho público distinta de los OO.AA y entidades públicas empresariales no es determinante a efectos de alterar la competencia respecto a las retenciones del trabajo correspondientes a los empleados adscritos a dichas organizaciones. Se sigue aplicando por tanto a la entidad afectada la regla general del art 7 del Concierto, del lugar de prestación de los trabajos o servicios.	<a href="#">res_1615_c.pdf</a>
16/2016	28/2011	Determinación del domicilio fiscal personas jurídicas. El domicilio fiscal de la sociedad cuyo objeto es la promoción, construcción y alquiler de inmuebles no está situado en el lugar en el que se desarrolla dicha actividad, sino donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección. Es decisivo para la JACE el lugar en que se ha liquidado el ITP y AJD de una operación concreta.	<a href="#">res_1616_c.pdf</a>
17/2016 acumula 11 exps.	32/2011	Determinación del domicilio fiscal personas jurídicas (energía eólica). Acumulación de 11 expedientes. El domicilio fiscal de la sociedad no se encuentra donde se localizan las infraestructuras eólicas, sino donde se centraliza la gestión administrativa y la dirección de la empresa. JACE resuelve la terminación del conflicto aceptando el allanamiento de una de las partes, por coherencia con fallo del Tribunal Supremo en conflicto similar.	<a href="#">res_1617_c.pdf</a>
	33/2011		
	34/2011		
	35/2011		
	36/2011		
	37/2011		
	38/2011		
	39/2011		
	40/2011		
	41/2011		
42/2011			

Nº Res	Nº Exp	Objeto del conflicto	Acceso a texto resolución
18/2016	98/2011	Determinación del domicilio fiscal personas jurídicas. La JACE resuelve que el domicilio fiscal en el periodo en cuestión se encontraba en el lugar declarado por la SICAV y admitido sin objeción por ambas Administraciones durante más de quince años.	<a href="#">res_1618_c.pdf</a>
19/2016	53/2015	Discrepancia respecto al volumen de operaciones. Terminación y archivo por desaparición sobrevenida del objeto del conflicto tras acuerdo (actas únicas formalizadas entre las Administraciones en conflicto) por el que no resulta cantidad alguna a transferir entre las Administraciones.	<a href="#">res_1619_c.pdf</a>



## RECAUDACIÓN DE LA CAE POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN 2016

### I. RECAUDACIÓN ACUMULADA A AGOSTO DE 2016: DATOS GLOBALES

En el intervalo de enero a agosto de 2016, las Diputaciones Forales han recaudado por tributos concertados **7.996.127 miles de euros (m€)**, un **2,6% más** que en el mismo periodo del año pasado.

En términos absolutos esta **mayor recaudación** registrada hasta agosto de 2016 respecto al mismo periodo de 2015, asciende a **203.902 m€** y procede de las figuras tributarias siguientes:

(miles de euros)

IRPF	134.371
I. Sociedades	(124.559)
IVA	123.042
II.EE. Fabricación e IE s/Electricidad	(2.675)
Otros tributos	73.724
<b>TOTAL</b>	<b>203.902</b>

De entre los impuestos más relevantes, el que ha mostrado el mejor comportamiento hasta agosto ha sido el IRPF (4,7%), apoyado por un lado, en la creación de empleo de la economía y en unos ligeros incrementos salariales (tasa de incremento en las retenciones por Rendimientos de Trabajo: 2,7%) y por otro, con el sustento de unas devoluciones realizadas inferiores a las del año anterior, resultado de una campaña de la renta 2015 muy positiva (tasa de incremento de la Cuota Diferencial Neta: 24,2%).

En el apartado negativo, el Impuesto sobre Sociedades, ha reflejado hasta agosto una caída recaudatoria del 15,2%. Varios son los factores que han confluído para explicar esta disminución. En primer lugar, la recaudación por retenciones de Rendimientos de Capital tanto mobiliario como inmobiliario ha mostrado a lo largo del año una evolución negativa en un contexto de muy bajas retribuciones de los depósitos bancarios y

de la mayor parte de activos financieros además de sucesivas reducciones del tipo de retención aplicable a este tipo de rendimientos.

Por otro lado, el resultado del primer pago fraccionado que abonan las sociedades sujetas a normativa común ha sido muy inferior al registrado el pasado ejercicio por la entrada en vigor de rebajas en los tipos impositivos aplicables.

Finalmente, cabe destacar que en Bizkaia el desarrollo de la campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2015 ha deparado unos ingresos globales inferiores a los del ejercicio anterior, en gran parte motivados por las mayores amortizaciones realizadas por las empresas que se acogieron a la actualización de balances en 2013. En los casos de Álava y Gipuzkoa, los resultados de la campaña sí han sido positivos.

Por componentes, la recaudación bruta acumulada ha avanzado un 1,8%, al mismo tiempo que el volumen de devoluciones ha disminuido un 0,8%, lo que supone que la recaudación líquida haya superado en 2,6 puntos porcentuales la del ejercicio anterior.

(miles de euros)

	Ene-ago/15	Ene-ago/16	%Δ
Rec. íntegra y Residuos	10.329.155	10.511.778	1,8
Devoluciones	(2.536.930)	(2.515.651)	0,8
Rec. líquida	7.792.225	7.996.127	(0,3)

### II.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

#### II.1. Retenciones por Rendimientos del Trabajo

La recaudación de retenciones por Rendimientos del Trabajo ha mostrado hasta agosto un moderado incremento del 2,7%. Dicha evolución es acorde con la realidad del mercado laboral en la CAE en el primer semestre de 2016. En este

periodo se ha producido un avance del empleo del 1,8% y el crecimiento pactado de los salarios hasta junio, en base a los convenios vigentes, ha sido de alrededor del 1,1%.

**II.2. Retenciones por Rendimientos del Capital Mobiliario**

La recaudación por este concepto ha reflejado desde principios de año importantes disminuciones interanuales, debido, por un lado, al deterioro en el importe de las rentas sujetas –en especial, las retribuciones de los depósitos bancarios- y por otro, a la reducción del tipo de retención aplicable a estos rendimientos aprobada por el Estado (del 20% al 19%). A partir del 12 de julio de 2015 el tipo de retención que se aplicó fue del 19,5% y al compararse con el tipo actual del 19%, el ritmo de caída de los ingresos se moderó en agosto (14,1%).

**II.3. Retenciones por Rendimientos del Capital Inmobiliario**

La recaudación hasta agosto por este concepto (-3,1%) ha reflejado en todos los territorios variaciones negativas debido a la reducción del tipo de retención aplicable a estos rendimientos aprobada por el Estado (del 20% al 19%).

**II.4. Retenciones sobre Ganancias Patrimoniales**

La recaudación por retenciones sobre Ganancias Patrimoniales ha registrado desde principios de año disminuciones importantes en todos los territorios, de tal modo que la recaudación acumulada a agosto ha decrecido un 46,4%. Por un lado, hay que tener en cuenta que en 2015 se produjo un fuerte incremento de estos rendimientos y por otro, la reducción del tipo de retención (del 20% al 19%) también ha contribuido a la caída.

**II.5 Retenciones e ingresos a cuenta del Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas**

La recaudación por esta figura tributaria hasta agosto ha sido de 13.702 miles de euros frente

a los 41.597 miles de euros del año pasado. Esta variación se explica por el computo todavía de ingresos en 2015 correspondientes a 2013 (28.725 miles de euros) tras producirse la concertación de este gravamen a principios de 2014 (cuya aplicación se retrotraía a 1 de enero de 2013 -fecha de entrada en vigor del gravamen en el Estado-, según el acuerdo alcanzado por la Comisión Mixta del Concerto Económico).

**II.6. Pagos fraccionados**

La recaudación por pagos fraccionados ha registrado hasta agosto un incremento del 5,6%. Por territorios, la evolución de los ingresos a cuenta vinculados a las actividades de empresas personales, autónomos y profesionales ha sido además bastante homogénea.

**II.7. Cuota Diferencial Neta**

La evolución recaudatoria de este apartado se deriva básicamente de las campañas de renta de las Diputaciones Forales. La campaña de la renta se inició en abril en Álava y Gipuzkoa y en mayo en Bizkaia. En el periodo de abril a agosto, la evolución de la Cuota Diferencial Neta, reflejó una caída importante de las devoluciones por este impuesto (23,4%).

**Recaudación acumulada por IRPF**

(miles de euros)

	Ene-ago/15	Ene-ago/16	% Δ
Ret. Rdto. Trabajo y AP	2.964.401	3.043.927	2,7
Ret. Rdto. Cap. Mob.	128.971	110.764	(14,1)
Ret. Rdto. Cap. Inmob.	57.482	55.681	(3,1)
Ret. Gananc. Patrim.	38.318	20.534	(46,4)
Gravamen Esp. s/ P	41.597	13.702	(67,1)
Pagos fracc. Prof. y Empr.	104.877	110.750	5,6
Cuota Diferencial Neta	(473.766)	(359.106)	24,2
<b>Rec. Total IRPF</b>	<b>2.861.880</b>	<b>2.996.252</b>	<b>4,7</b>

**III.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

**III.1. Retenciones**

Dentro de este impuesto se incluye el 50% de la recaudación de las siguientes retenciones, ya analizadas en el apartado del IRPF: Rendimientos

de Capital Mobiliario, Rendimientos de Capital Inmobiliario, Ganancias Patrimoniales y Gravamen Especial s/premios de determinadas loterías y apuestas.

### III.2. Cuota Diferencial Neta

Los ingresos fiscales a agosto de 2016 correspondientes a la Cuota Diferencial neta del Impuesto sobre Sociedades han ascendido a 509.791 miles de euros lo que ha supuesto un descenso interanual del 14,5%, una vez que en agosto se ha recaudado el grueso de la recaudación por Cuota Diferencial neta correspondiente a la Campaña de Sociedades 2015.

El primer trimestre del año vino marcado como es habitual por la realización de devoluciones correspondientes a la campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2014. El importe de devoluciones realizadas fue inferior respecto al que se materializó a principios de 2015.

En el segundo trimestre del año la recaudación por la Cuota Diferencial del impuesto disminuyó un 64,2% debido al desfavorable resultado de los ingresos por el primer pago fraccionado de 2016 de las empresas sujetas a normativa común. En esta caída de la recaudación por el pago fraccionado han tenido una importancia relevante algunas modificaciones normativas como la entrada en vigor de rebajas en los tipos impositivos aplicables y la desaparición de medidas transitorias de años anteriores: tipos incrementados para las mayores empresas, incorporación de los dividendos a la base, tributación mínima.

La campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2015 se ha desarrollado entre el 1 de julio y el 26 de julio, fechas de inicio y fin para presentar declaración para la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto. Como consecuencia de ello, el grueso de la recaudación por Cuota Diferencial Neta del impuesto se concentra en agosto.

El resultado de la campaña de liquidación del Impuesto de Sociedades de 2015 ha reflejado

una disminución de ingresos (5,2%). Por territorios, el mayor incremento de recaudación se ha producido en Álava (22,7%). En Gipuzkoa, el aumento ha sido importante (12,1%), mientras que en Bizkaia el balance ha sido negativo (-14,8%).

### Recaudación acumulada por IS

(miles de euros)

	Ene-ago/15	Ene-ago/16	%Δ
Ret. Rdtos. Cap. Mob.	128.971	110.764	(14,1)
Ret. Rdtos. Cap. Inmob.	57.482	55.681	(3,1)
Ret. Ganan. Patrimon.	38.318	20.534	(46,4)
Gravamen Esp. s/ P. de L.	596.557	509.791	(14,5)
<b>Rec. Total IS</b>	<b>821.328</b>	<b>696.770</b>	<b>(15,2)</b>

### IV.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La recaudación por IVA de gestión propia ha crecido hasta agosto de 2016 un 0,6%. Este mínimo crecimiento se ha basado en el ligero ascenso interanual de los ingresos brutos. El aumento de las devoluciones por IVA, por su parte, ha mermado algunas décimas porcentuales el crecimiento de la recaudación líquida.

### Rec. acum. por IVA de GESTIÓN PROPIA

(miles de euros)

	Ene-ago/15	Ene-ago/16	%Δ
Rec. íntegra y Residuos	3.445.418	3.475.599	0,9
Devoluciones	(1.049.623)	(1.063.905)	(1,4)
<b>Rec. líquida</b>	<b>2.396.395</b>	<b>2.411.694</b>	<b>0,6</b>

Finalmente, el importe ingresado o compensado por la CAE hasta agosto en concepto de **Ajuste IVA con el Estado**, regulado en el artículo 53 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la CAPV y en el artículo 14 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, ha sido de 651.889 m€, un 19,8% superior a la cifra acumulada en el mismo periodo de 2015.

## V.- IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ELECTRICIDAD

La recaudación por Impuestos Especiales de Fabricación hasta agosto ha registrado un incremento del 6,3% con un avance muy uniforme en todos los impuestos exceptuando el de Alcohol y Productos Intermedios.

El dinamismo mostrado por la economía vasca en los últimos trimestres ha propiciado un aumento en el consumo de gasolinas y gasóleos, que a su vez ha repercutido en un incremento de la recaudación hasta agosto por el **Impuesto Especial sobre hidrocarburos -excluido el tramo autonómico-** de un 5,8%. La recaudación asociada al tipo autonómico, por su parte, ha reflejado una expansión muy importante (156,8%) como consecuencia de que algunas Comunidades Autónomas han reestablecido este gravamen (entre ellas, con gran incidencia, Navarra). En cualquier caso, este importe se deriva al Estado vía ajuste.

La recaudación por el **Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco** ha estado registrando importantes aumentos recaudatorios desde principios de año. Este impuesto está sufriendo en los últimos años fuertes oscilaciones alternando años de disminuciones con aumentos en un contexto de ocasionales episodios de acaparamiento y de cambios en los hábitos de consumo entre las distintas labores provocados circunstancialmente por las modificaciones de los gravámenes. En este contexto, la recaudación hasta agosto ha aumentado un 6,3%.

En cuanto a la recaudación del **impuesto que grava el consumo de alcohol**, que tiene escaso peso recaudatorio, su variación interanual ha sido negativa hasta agosto (-2,1%). Sin embargo, la recaudación por el **impuesto que grava el consumo de cerveza**, después de la importante caída registrada en el periodo enero-agosto de 2015 (-12,9%), se ha incrementado un 6,4%.

El impuesto especial que grava el consumo de **electricidad** ha registrado hasta agosto un incremento del 5,6%, recuperando parte de la

recaudación pérdida en el ejercicio anterior en el que hasta agosto acumulaba una disminución del 10,4%.

### Recaudación acumulada por II.EE. DE FABRICACIÓN DE GESTIÓN PROPIA e I.E. DE ELECTRICIDAD

(miles de euros)

	Ene-ago/15	Ene-ago/16	%Δ
Alcohol y Prod. Intern.	6.030	5.903	(2,1)
Hidrocarburos	664.057	706.380	6,4
Tabaco	190.844	202.775	6,3
Cerveza	1.367	1.455	6,4
Electricidad	39.288	41.496	5,6
<b>Total IIEE de Fab. e IEE</b>	<b>901.586</b>	<b>958.009</b>	<b>6,3</b>

Además, hasta agosto, las Diputaciones Forales han transferido a la Hacienda estatal un importe de 200.929 miles de euros en concepto de **Ajustes a la recaudación por Impuestos Especiales de Fabricación con el Estado**, regulados en el artículo 54 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la CAPV y en el artículo 15 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, lo que representa un 41,7% más que lo transferido el año anterior.

### IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN: Ajustes con el Estado

(miles de euros)

	Ene-ago/15
Alcohol y Productos Intermedios	33.242
Hidrocarburos	(224.455)
Tabaco	(23.808)
Cerveza	14.092
<b>Total IIEE de Fabricación</b>	<b>(200.929)</b>

## VI. RECAUDACIÓN DE OTROS TRIBUTOS

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, su evolución hasta agosto ha sido la siguiente:

(miles de euros)

	Ene-ago/15	Ene-ago/16	%Δ
IRNR	(67.475)	(22.213)	67,1
ISD	70.935	75.617	6,6
IP/Riqueza y G. Fortunas	146.138	155.494	6,4
I s/Depósitos en E. de Cré.	24.363	24.299	(0,3)
I s/Prod. de E. Eléctrica	18.787	17.458	(7,1)
ITP	68.229	79.553	16,6
IAJD	26.583	27.513	3,5
IEDMT	11.061	12.045	8,9
I s/Primas de Seguros	44.132	45.899	4,0
I s/Aactiv. de Juego	3.181	3.559	11,9
I s/Gases Fluo. de El. Inve.	1.926	1.573	(18,3)
Impuestos extinguidos	(6.821)	(6.483)	5,0
Tasa de Juego	22.921	25.201	9,9
Rec. inf. de dem. y sanc.	44.760	42.930	(4,1)
<b>O. I. e Ing. Tributarios</b>	<b>408.720</b>	<b>482.445</b>	<b>18,0</b>

## VII. PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE CIERRE DE 2016 Y PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN PARA 2017 EN LA CAE

En la reunión del 14 de octubre de 2016, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas ha aprobado la previsión de cierre recaudatorio para 2016 y la previsión de recaudación por tributos concertados para 2017. En los párrafos siguientes se presentan los rasgos generales de las previsiones aprobadas.

En 2016 la recaudación hasta agosto no ha mostrado todavía una expansión (2,6%) acorde con el crecimiento de la economía vasca. Algunos de los impuestos principales (IRPF e IE s/ Hidrocarburos) sí están reflejando esta coyuntura mientras que otros como el Impuesto sobre Sociedades, alejados de esta tónica, están lastrando la evolución de la recaudación global.

En lo que resta de año se espera que tanto la recaudación por IVA como por Impuesto sobre Sociedades evolucionen favorablemente al compararse con el periodo final del año anterior en el que obtuvieron un nivel de ingresos reducido. Además, en el caso del Impuesto sobre Sociedades, la reciente modificación normativa por parte del Estado que afectará a los pagos fraccionados del tramo final del año también contribuirá a alcanzar una mayor recaudación.

Así, se estima que la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales cierre **3,3 puntos porcentuales por encima de la del ejercicio pasado**, es decir, con una recaudación en valores absolutos **de 13.025.087 miles de euros**.

Durante 2017 se prevé que la economía vasca consolide la progresión mostrada el año anterior de modo que el PIB nominal vuelva a alcanzar un valor similar al de 2016. En esa línea es de esperar que evolucione también la recaudación por lo que se estima que las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados un total de 13.498.582 miles de euros, es decir, un 3,6% más que en 2016.

(miles de euros)

PREVISIONES DE EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN: Cierre 2016 y Presupuesto 2017					
	2015	Prev. cierre 2016	%Δ	Prev. cierre 2017	%Δ
IRPF	4.647.680	4.847.050	4,3	5.019.061	3,5
I s/ Sociedades	1.039.051	913.200	(12,1)	935.836	2,5
IVA	4.944.358	5.124.588	3,6	5.318.850	3,8
IIEE e IE de Electricidad	1.364.244	1.429.122	4,8	1.487.680	4,1
Otros Impuestos	617.297	711.127	15,2	737.155	3,7
<b>Recaudación Total</b>	<b>12.612.630</b>	<b>13.025.087</b>	<b>3,3</b>	<b>13.498.582</b>	<b>3,6</b>

## RECAUDACIÓN C.A.P.V. ene-ago/2016

(en euros)

	ARABA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2016	CAPV 2015	(%)
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>						
Imppto. s/Renta Personas Físicas:						
Retenc. Rdtos. Trabajo y Activ. Profes.	455.867.969	1.593.689.180	994.369.479	3.043.926.628	2.964.400.681	2,7
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	14.706.038	64.451.489	31.606.241	110.763.768	128.971.410	(14,1)
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	6.389.796	31.320.662	17.970.124	55.680.582	57.482.319	(3,1)
Retenc. Ganancias Patrimoniales	2.016.305	8.341.017	10.176.785	20.534.107	38.317.839	(46,4)
Gravamen Esp. s/Premios Def.Loterías	1.228.059	3.153.678	9.320.284	13.702.021	41.596.770	(67,1)
Pagos Fracc. Profes. y Empres.	18.446.898	50.445.056	41.857.612	110.749.566	104.877.450	5,6
Cuota Diferencial Neta	(56.712.294)	(171.081.930)	(131.311.434)	(359.105.658)	(473.766.011)	24,2
<b>Total IRPF</b>	<b>441.942.771</b>	<b>1.580.319.152</b>	<b>973.989.091</b>	<b>2.996.251.014</b>	<b>2.861.880.458</b>	<b>4,7</b>
Imppto. s/Sociedades:						
Retenc. Rdtos. Capital Mobiliario	14.706.039	64.451.489	31.606.237	110.763.765	128.971.406	(14,1)
Retenc. Rdtos. Capital Inmobiliario	6.389.796	31.320.662	17.970.110	55.680.568	57.482.305	(3,1)
Retenc. Ganancias Patrimoniales	2.016.305	8.341.017	10.176.784	20.534.106	38.317.838	(46,4)
Gravamen Esp. s/Premios Def.Loterías						
Cuota Diferencial Neta	67.064.914	289.203.002	153.523.464	509.791.380	596.557.115	(14,5)
<b>Total I. Sociedades</b>	<b>90.177.054</b>	<b>393.316.170</b>	<b>213.276.595</b>	<b>696.769.819</b>	<b>821.328.664</b>	<b>(15,2)</b>
Imppto. s/Renta No Residentes	5.665.988	(35.687.987)	7.809.409	(22.212.590)	(67.475.068)	67,1
Imppto. s/Sucesiones y Donaciones	6.378.190	39.702.812	29.536.084	75.617.086	70.935.328	6,6
I.s/Patrimonio/Riqueza y Grandes Fortuna	17.136.767	70.715.792	67.641.916	155.494.475	146.138.497	6,4
I.s/Depósitos en las Entidades de Crédito	3.042.340	13.656.340	7.600.670	24.299.350	24.362.969	(0,3)
I.s/Producción de energía eléctrica	4.869.250	7.584.103	5.004.430	17.457.783	18.786.925	(7,1)
I.s/Prod. residuos generados energía nucle.						
I.s/Almacen. combustible/residuos radiactivos						
Impuestos Extinguidos						
<b>Total Impuestos directos</b>	<b>569.212.360</b>	<b>2.069.606.382</b>	<b>1.304.858.195</b>	<b>3.943.676.937</b>	<b>3.875.957.773</b>	<b>1,7</b>
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>						
IVA Gestión Propia	374.450.366	1.257.999.290	779.244.148	2.411.693.804	2.396.394.866	0,6
IVA. Gestión DF	279.913.898	1.588.752.820	543.027.086	2.411.693.804	2.396.394.866	0,6
<b>IVA. Ajuste DDF</b>	<b>94.536.468</b>	<b>(330.753.530)</b>	<b>236.217.062</b>			
Imppto. s/Transmisiones Patrimoniales	8.925.983	38.469.525	32.157.316	79.552.824	68.228.913	16,6
Imppto. s/Actos Jurídicos Documentados	3.862.190	14.201.267	9.449.857	27.513.314	26.583.449	3,5
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	2.098.498	5.856.080	4.090.149	12.044.727	11.060.516	8,9
II.EE. Fabricación propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedio	909.934	2.716.680	2.276.032	5.902.646	6.029.644	(2,1)
Hidrocarburos	120.678.520	389.737.653	195.963.709	706.379.882	664.056.862	6,4
Labores tabako	32.958.138	92.907.506	76.909.407	202.775.051	190.844.419	6,3
Cerveza	260.492	723.998	470.629	1.455.119	1.367.183	6,4
Electricidad	7.122.827	19.906.176	14.466.954	41.495.957	39.288.284	5,6
I.E. s/Carbón						
Imppto. s/Primas de Seguros	5.992.989	25.482.750	14.422.812	45.898.551	44.131.978	4,0
Imppto. s/Actividades de juego	995.251	1.415.550	1.148.249	3.559.050	3.180.982	11,9
I.s/Gases fluorados de efecto invernadero	101.900	660.097	810.693	1.572.690	1.926.488	(18,4)
Impuestos extinguidos	(938.965)	(3.226.980)	(2.317.072)	(6.483.017)	(6.821.477)	5,0
<b>Total Impuestos indirectos</b>	<b>557.418.123</b>	<b>1.846.849.592</b>	<b>1.129.092.883</b>	<b>3.533.360.598</b>	<b>3.446.272.107</b>	<b>2,5</b>
<b>TASAS Y OTROS INGRESOS</b>						
Tasas de juego	4.143.247	14.255.018	6.802.653	25.200.918	22.920.107	10,0
Recargos, Demora y Sanciones	3.212.210	24.885.379	14.832.120	42.929.709	44.761.566	(4,1)
<b>Total Tasas y Otros Ingresos</b>	<b>7.355.457</b>	<b>39.140.397</b>	<b>21.634.773</b>	<b>68.130.627</b>	<b>67.681.673</b>	<b>0,7</b>
<b>TOTAL GESTIÓN PROPIA</b>	<b>1.133.985.940</b>	<b>3.955.596.371</b>	<b>2.455.585.851</b>	<b>7.545.168.162</b>	<b>7.389.911.553</b>	<b>2,1</b>
IVA. Ajuste Aduanas	65.397.056	202.179.910	131.672.462	399.249.428	244.329.490	63,4
IVA. Ajuste Op. Interiores	39.807.598	128.890.130	83.941.478	252.639.206	299.816.299	(15,7)
<b>Total Ajuste IVA</b>	<b>105.204.654</b>	<b>331.070.040</b>	<b>215.613.940</b>	<b>651.888.634</b>	<b>544.145.789</b>	<b>19,8</b>
Ajustes impuestos Especiales:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	5.445.000	16.833.627	10.963.133	33.241.760	30.149.745	10,3
Hidrocarburos	(36.765.698)	(113.663.915)	(74.025.196)	(224.454.809)	(207.456.686)	(8,2)
Labores tabako	(3.899.806)	(12.056.544)	(7.851.991)	(23.808.341)	24.033.015	
Cerveza	2.308.230	7.136.065	4.647.461	14.091.756	11.441.643	23,2
<b>Total Ajustes Impptos Especiales</b>	<b>(32.912.274)</b>	<b>(101.750.767)</b>	<b>(66.266.593)</b>	<b>(200.929.634)</b>	<b>(141.832.283)</b>	<b>(41,7)</b>
<b>TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS</b>	<b>1.206.278.320</b>	<b>4.184.915.644</b>	<b>2.604.933.198</b>	<b>7.996.127.162</b>	<b>7.792.225.059</b>	<b>2,6</b>



# 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](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-KOORDINAZIORAKO  
ORGANOA



ORGANO  
DE COORDINACION  
TRIBUTARIA DE EUSKADI