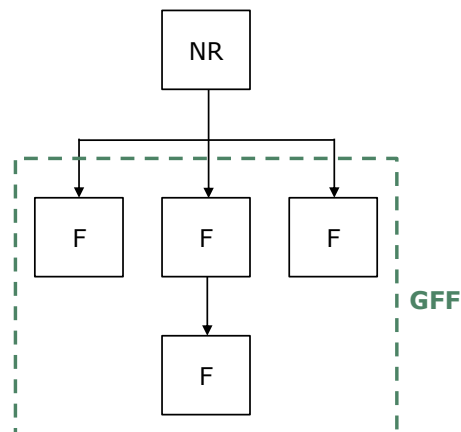


Mayo 2015

Una de las modificaciones más relevantes de la reciente reforma del Impuesto sobre Sociedades en territorio común¹ se refiere a la composición de los grupos fiscales; modificación que tiene efectos en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa ya que, de acuerdo con el Concierto Económico, las definiciones relativas al grupo fiscal, sociedad dominante, dependiente, grado de dominio y operaciones internas del grupo deben ser idénticas a las de territorio común. La normativa vizcaína ya ha recogido estas novedades por medio del Decreto Foral Normativo 2/2015 (ver apartado 5.1) y es de esperar que en breve lo hagan también Álava y Gipuzkoa.

Los grupos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades seguirán estando segregados entre sociedades sometidas a normativa foral del País Vasco y normativa común. Además, se ha modificado el Convenio Económico navarro, de modo que las sociedades sometidas a normativa foral navarra constituirán un tercer bloque a estos efectos. De este modo, dentro de un grupo de sociedades podrán convivir tres grupos fiscales, en función de la normativa aplicable a cada una de las sociedades en régimen individual.

Como primera novedad, la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades permite que la entidad dominante de un grupo de consolidación fiscal sea no residente en territorio español. De esta manera, si bien la sociedad dominante no formará parte del grupo, se permite la consolidación de las dependientes (en al menos el 75%, o 70% en caso de cotizadas) residentes en España. Así, será posible que varias entidades sometidas a normativa foral del País Vasco y bajo control común de una sociedad no residente formen un grupo fiscal.



NR: sociedad no residente en España

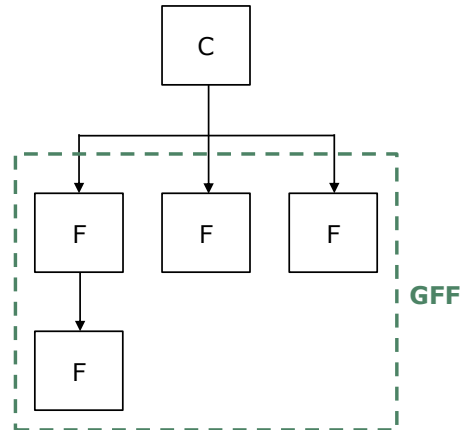
C: sociedad sometida a normativa de territorio común

F: sociedad sometida a normativa foral del País Vasco

GFF: grupo fiscal foral

¹ Introducida por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Adicionalmente, el mismo tratamiento se aplica a las entidades residentes en territorio español sometidas a normativa común y bajo el control común de una entidad bajo normativa foral². Por simetría, también podrán consolidar las sociedades forales bajo control común de una sociedad sometida a normativa común.



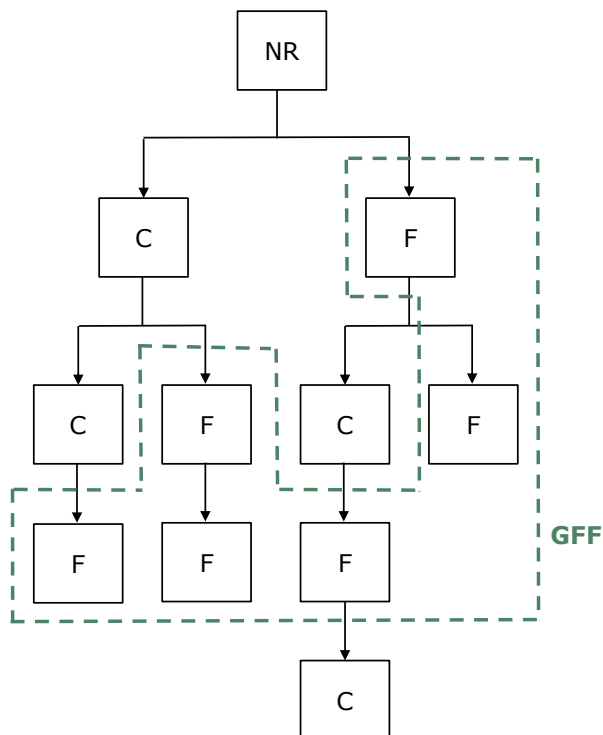
Por otra parte, se permite la consolidación de las entidades indirectamente participadas a través de entidades que no forman parte del grupo fiscal, por la razón que sea, incluida la de que sean no residentes o se les aplique una normativa, foral o común, distinta de la del grupo fiscal. Podremos así encontrarnos grupos como los siguientes:



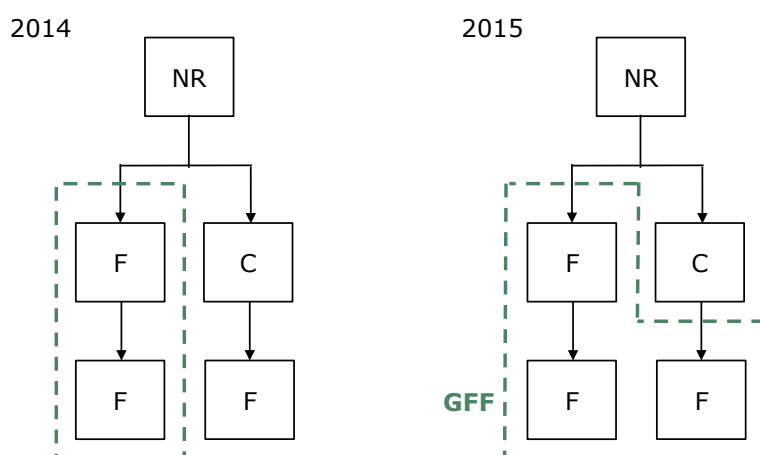
En estos casos en que la nueva normativa posibilita la consolidación fiscal de sociedades que antes no podían formar un grupo fiscal, se permite la opción por el régimen de consolidación fiscal a lo largo de todo el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2015, con efectos para ese mismo período impositivo.

² Disposición adicional 12ª de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Considerando el conjunto de las modificaciones comentadas, si en un grupo de sociedades complejo se opta por la consolidación fiscal de las sociedades sometidas a normativa foral vasca, habrá que consolidar todas las sociedades sometidas a dicha normativa que cumplan las condiciones para consolidar fiscalmente, con independencia de su localización en el organigrama de participaciones del grupo.

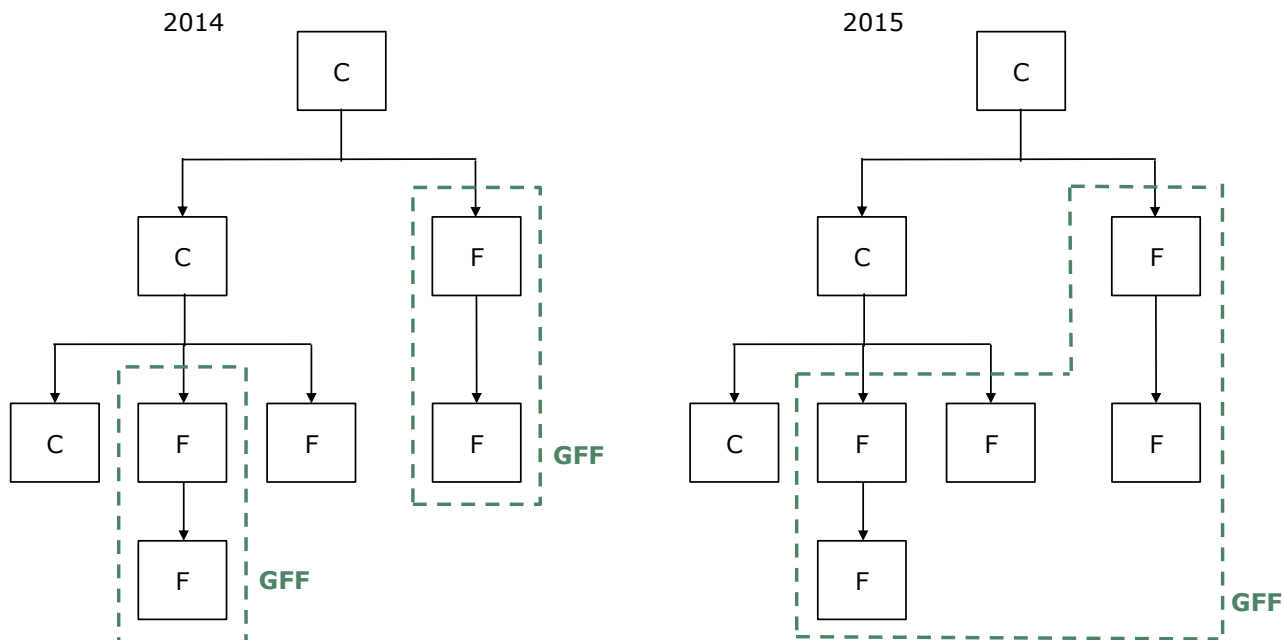


De este modo, las nuevas reglas pueden requerir que se incorporen a grupos preexistentes sociedades sometidas a normativa foral antes no incluidas en el grupo.



A este respecto, la normativa vizcaína prevé que las sociedades que por este motivo se incorporen a grupos fiscales preexistentes lo hagan en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015. La comunicación de esta incorporación podrá hacerse dentro de dicho período impositivo.

La aplicación de la nueva normativa puede incluso suponer que se fusionen grupos fiscales preexistentes:



En estos supuestos de fusión de grupos preexistentes se prevé la posibilidad de que estos opten por la tributación en un solo grupo fiscal a partir de 2016.

Índice

I. Consultas administrativas	8
1. Impuesto sobre Sociedades.- Deducción por aportaciones dinerarias a instituciones de capital riesgo	8
2. Impuesto sobre Sociedades.- Escisión parcial realizada con cargo a reservas y sin reducción de capital social	8
3. Impuesto sobre Sociedades.- Los pagos por uso de la marca y know-how no están sujetos a retención	8
4. Impuesto sobre Sociedades.- Afectación a la actividad económica de los préstamos participativos otorgados a sociedades participadas	9
5. Impuesto sobre Sociedades.- Requisitos para la exclusión de la obligación de retener sobre dividendos	9
6. Impuesto sobre Sociedades.- Elementos aptos para materializar compromisos de reinversión	9
7. Impuesto sobre Sociedades.- Reinversión de beneficios extraordinarios: han de descontarse las subvenciones vinculadas a las inversiones	10
8. IRPF.- Tratamiento de las indemnizaciones por fin de contrato de duración determinada	10
9. IRPF.- Rescate de EPSV: porcentajes de integración	10
10. IRPF.- Exención por rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero	11
11. IRPF.- Exención por rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero	11
12. IRPF.- Retención en el arrendamiento de inmuebles a empresa extranjera	11
13. IRNR.- Concepto de trabajador transfronterizo	12
14. IVA.- Arrendamientos de inmuebles para uso exclusivo de vivienda	12
15. IVA e Impuesto sobre Sociedades.- Descuentos a empresas del grupo distintas de las destinatarias de las operaciones	13
16. ITPAJD.- Atribución de carácter privativo a un bien ganancial	13
II. Resoluciones económico-administrativas	14
1. Impuesto sobre Sociedades.- Deducción por inversión en activos no corrientes nuevos con incremento de plantilla	14
2. IRPF.- Para modificar el domicilio de un contribuyente la Administración tributaria ha de atenerse al procedimiento expresamente establecido para ello	15

3.	IVA.- Deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de un bien de inversión posteriormente aportado a una cooperativa	15
4.	Procedimiento tributario.- Competencia para resolver sobre reclamaciones económico-administrativas	15
5.	ISD.- En el caso de sucesión intestada el periodo para declarar el impuesto se inicia con el fallecimiento del causante	16
III.	Sentencias	17
1.	Procedimiento tributario.- Comprobación de las cuotas a compensar en ejercicios posteriores en las autoliquidaciones de ejercicios prescritos	17
2.	Procedimiento tributario.- No es sancionable la aplicación del tipo reducido de pequeñas empresas cuando el incumplimiento de uno de los requisitos era desconocido por la sociedad	18
3.	Procedimiento tributario.- Las actas de inspección hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que el sujeto pasivo acredite lo contrario	18
IV.	Normativa - Álava	19
1.	Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal	19
2.	Coeficientes de actualización	20
3.	Modificación de diversos reglamentos tributarios	20
V.	Normativa - Bizkaia	21
1.	Modificación de diversas normas forales para adaptarlas a la normativa común	21
2.	Modificaciones puntuales de diversas normas forales	23
3.	Modificaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	24
4.	Cancelación de cargas en la dación en pago de la vivienda habitual	24
5.	Valoración fiscal de bienes inmuebles de naturaleza rústica	24
6.	Obligaciones formales y de facturación	24
7.	Registros electrónicos	25
8.	Inscripción en el catastro inmobiliario	25
9.	Punto General de Entrada de facturas electrónicas	25
10.	Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal	26
VI.	Normativa - Gipuzkoa	27
1.	Plan de Comprobación Tributaria para el año 2015	27

2.	Presupuestos Generales 2015	27
3.	Precios medios de vehículos y embarcaciones	28
	Abreviaturas empleadas	29

I. Consultas administrativas

1. Impuesto sobre Sociedades.- Deducción por aportaciones dinerarias a instituciones de capital riesgo

HFB. Consulta nº 6840 de 19 de noviembre de 2014

La entidad consultante realizó a finales de 2013 unas aportaciones dinerarias a un fondo de capital riesgo de nueva constitución. El fondo, que contaba con la autorización preceptiva de la CNMV, se constituyó mediante escritura pública el 27 de diciembre de 2013, momento en el que se realizaron los oportunos desembolsos, y solicitó su inscripción en el registro de la propia CNMV el 30 de diciembre, siendo finalmente inscrito el 10 de enero de 2014. Se plantea si la falta de inscripción en el registro de la CNMV a 31 de diciembre de 2013 afecta a la deducción por las aportaciones realizadas en dicho año.

La Hacienda Foral admite la aplicación de la deducción en el año 2013, en la medida en que la constitución del fondo se produjo en dicho año y finalmente se produjo su inscripción definitiva en el registro de la CNMV, aunque fuera en el año siguiente.

2. Impuesto sobre Sociedades.- Escisión parcial realizada con cargo a reservas y sin reducción de capital social

HFB. Consulta nº 6902 de 10 de diciembre de 2014

La operación de escisión parcial proyectada pretende transmitir una rama de actividad a una sociedad de nueva constitución, que estará participada por los mismos socios y en la misma proporción que en la sociedad escindida, por lo que la operación se va a realizar en la sociedad transmitente exclusivamente con cargo a reservas, sin que reduzca su capital social. Se consulta si esta circunstancia afecta a la posibilidad de aplicar el régimen especial de neutralidad en el Impuesto sobre Sociedades.

Según la Hacienda Foral, en la medida en que la operación sea calificada desde un punto de vista mercantil como una escisión, y no como un mero reparto de reservas, tendrá igualmente la consideración de escisión a efectos fiscales.

3. Impuesto sobre Sociedades.- Los pagos por uso de la marca y know-how no están sujetos a retención

HFA. Consulta de 11 de febrero de 2015

La sociedad consultante realiza dos pagos a favor de otra sociedad (ambas residentes en España), uno en concepto de uso de la marca y el otro en concepto de transferencia de *know-how*.

Estos pagos no se encuentran sujetos a retención por no encontrarse entre los conceptos previstos en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades como rentas sujetas a dicha obligación.

4. *Impuesto sobre Sociedades.- Afectación a la actividad económica de los préstamos participativos otorgados a sociedades participadas*

HFA. Consulta de 18 de febrero de 2015

La consultante tiene en su activo dos préstamos participativos otorgados a dos sociedades en las que participa en más del 5%. Se cuestiona si, siendo el objeto social de la sociedad la concesión de préstamos participativos, estos podrían ser considerados como activos afectos a la actividad económica.

La Diputación Foral de Álava aclara, siguiendo la doctrina del ICAC, que los préstamos participativos solo tienen la consideración de patrimonio neto a los efectos de la reducción de capital y de la liquidación de sociedades, y, aun a dichos efectos, solo en sede de la entidad prestataria, no de la prestamista. Por tanto, los préstamos participativos tienen, como cualesquiera otros, la naturaleza de cesión a terceros de capitales propios, por lo que en sede de la prestamista deben ser calificados como activos no afectos a fin de determinar si le resulta aplicable el régimen de las sociedades patrimoniales.

5. *Impuesto sobre Sociedades.- Requisitos para la exclusión de la obligación de retener sobre dividendos*

HFG. Consulta de 3 de marzo de 2015

Se plantea la cuestión de si existe obligación de retener sobre los dividendos satisfechos a una sociedad que en el momento del pago del dividendo ostenta el 20% de las participaciones con una antigüedad inferior al año, pero con la intención de mantenerlas más allá de ese año.

La Hacienda Foral considera que en tal caso no se exige la retención; no es necesaria la posesión previa e ininterrumpida durante el año anterior a la distribución, siempre que se mantenga posteriormente el tiempo necesario hasta completar el plazo requerido. Con este criterio, la Hacienda guipuzcoana se separa -creemos que acertadamente- del tradicionalmente adoptado por la Dirección General de Tributos³.

6. *Impuesto sobre Sociedades.- Elementos aptos para materializar compromisos de reinversión*

HFG. Consulta de 3 de marzo de 2015

Una sociedad, pretende acoger el beneficio extraordinario obtenido en la transmisión de determinados activos al régimen de exención por reinversión, mediante la adquisición del local en el que ejerce su actividad, con la particularidad de que dicho local era propiedad de sus socios.

La normativa entonces vigente no exigía con carácter general que los elementos en los que se materializase la reinversión fueran nuevos, pero sí establecía este requisito «cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Norma Foral» En el caso presente, al efectuarse la adquisición a los socios personas físicas, nos encontraríamos ante una operación vinculada, pero no ante una adquisición a entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

³ Resolución 353/2004, de 23 febrero 2004

Sin embargo, la Hacienda Foral de Gipuzkoa entiende que la adquisición a los socios personas físicas no es apta para materializar un compromiso de reinversión, por tratarse de una operación vinculada y no ser el citado inmueble un elemento nuevo. De este modo, la Hacienda Foral parece ir más allá de lo previsto en la norma, al extender el requisito de que se trate de elementos nuevos a toda adquisición realizada a personas vinculadas, y no solo a las efectuadas a entidades del grupo.

7. *Impuesto sobre Sociedades.- Reinversión de beneficios extraordinarios: han de descontarse las subvenciones vinculadas a las inversiones*

HFG. Consulta de 6 de marzo de 2015

Las posibles subvenciones asociadas a la inversión en activos afectos a la reinversión de beneficios extraordinarios reducen el coste que supone para la entidad la inversión subvencionada, por lo que deben descontarse a la hora de determinar el importe reinvertido.

8. *IRPF.- Tratamiento de las indemnizaciones por fin de contrato de duración determinada*

HFB. Consulta nº 6884 de 10 de diciembre de 2014

El artículo 49.1.c) del Estatuto de los Trabajadores establece una indemnización por la finalización de los contratos de duración determinada. Sin embargo, la Hacienda Foral vizcaína considera que para poder aplicar la exención regulada en el artículo 9.5 de la Norma Foral del IRPF no es suficiente con que la indemnización esté establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, sino que, además, también se exige que la causa que motive su percepción sea el despido o el cese del trabajador. En el caso de un contrato de duración determinada la indemnización se obtiene por la expiración el tiempo convenido, no por despido o cese del trabajador, por lo que no resultaría de aplicación la mencionada exención.

No obstante, la indemnización percibida tiene un periodo de generación igual al tiempo trabajado para la empresa obligada a abonarla, por lo que el contribuyente podrá aplicar el porcentaje de integración del 60% o del 50%, en la medida en que se obtenga como consecuencia de la extinción de un contrato temporal de duración superior a dos o cinco años.

9. *IRPF.- Rescate de EPSV: porcentajes de integración*

HFG. Consulta de 22 de enero de 2015

Un contribuyente jubilado rescata parte de su plan de previsión social voluntaria en 2014, en concepto de baja voluntaria, y el resto en 2015, por la contingencia de jubilación. Se plantea qué porcentajes de integración le resultarían aplicables.

La Hacienda Foral de Gipuzkoa interpreta que, el consultante, ya jubilado, podría realizar en 2014 el primer rescate por baja voluntaria y la cantidad percibida se integraría al 60%. Asimismo, la posterior prestación en forma de capital por jubilación también podría integrarse al 60%, ya que se consideraría la primera prestación percibida en forma de capital por dicho concepto.

Con esta consulta la Hacienda Foral de Gipuzkoa hace suyo el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa⁴. Este criterio se contrapone al seguido por la Hacienda Foral de Bizkaia, la cual entiende que solo puede considerarse que el importe percibido de una entidad de previsión social voluntaria deriva de la baja voluntaria cuando dicha baja se produzca con anterioridad a la situación de jubilación, criterio asimismo adoptado por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco⁵.

10. IRPF.- Exención por rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero

HFG. Consulta de 23 de enero de 2015

Se cuestiona si resulta aplicable la exención por trabajos realizados en el extranjero en el caso de un empleado que se traslada al extranjero para prestar servicios a una filial de la empresa para la que trabaja. La Hacienda guipuzcoana indica que, cuando la prestación de servicios tiene lugar entre una empresa residente y sus filiales en el extranjero, hay que determinar si el servicio intragrupo ha sido efectivamente prestado; es decir, si dicha actividad supone un interés económico o comercial para el destinatario. De este modo, si en circunstancias comparables una empresa independiente no hubiera estado dispuesta a pagar por ese servicio o a ejecutarlo por sí misma, debe considerarse que el servicio no se ha prestado.

11. IRPF.- Exención por rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero

HFG. Consulta de 26 de enero de 2015

La empresa consultante realiza contratos con empresas residentes en Gipuzkoa, que implican la prestación de servicios a los clientes extranjeros de estas últimas, para lo que los trabajadores de la empresa consultante deben trasladarse al extranjero.

En este caso, según la Hacienda guipuzcoana, no es posible aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero, ya que la prestación de servicios no es, a su juicio, transnacional: la empresa consultante presta sus servicios y factura a otra empresa residente en Gipuzkoa. Para que la exención fuese de aplicación, además del desplazamiento al extranjero de los trabajadores, sería necesario que la prestación del servicio fuera en ejecución de un contrato celebrado entre la empresa empleadora española y un destinatario del servicio establecido en el extranjero.

12. IRPF.- Retención en el arrendamiento de inmuebles a empresa extranjera

HFG. Consulta de 23 de enero de 2015

El consultante, persona física con domicilio fiscal en Gipuzkoa, alquila un local de su propiedad ubicado en dicho territorio a una empresa con domicilio social y fiscal en Bulgaria. Se pregunta acerca de la obligación de retener.

⁴ Resolución 30458/2012, de 21 de junio de 2012

⁵ Sentencia 547/2014, de 6 de noviembre de 2014

En los casos de alquiler de un local a una empresa extranjera es necesario determinar si el local constituye un establecimiento permanente de la arrendataria. Si se cumplen los requisitos para entender que la empresa extranjera opera en territorio español por medio de establecimiento permanente, estará obligada a practicar retención respecto de las rentas que satisfaga en concepto de arrendamiento al arrendador guipuzcoano.

13. IRNR.- Concepto de trabajador transfronterizo

HFB. Consulta nº 6804 de 18 de diciembre de 2014

Una persona física residente en Francia que presta sus servicios por cuenta ajena en Bizkaia solicita a la Hacienda Foral de Bizkaia el reconocimiento de su condición de trabajador transfronterizo, a los efectos del Convenio fiscal con Francia⁶. De acuerdo con dicho convenio, las rentas de trabajo de los trabajadores fronterizos únicamente quedan sujetas a tributación en el estado de residencia, siempre que dispongan del certificado acreditativo de la condición de trabajador fronterizo, por lo que el empleador no deberá retener cantidad alguna a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes o del IRPF.

La Hacienda Foral de Bizkaia considera que para obtener la condición de trabajador transfronterizo, este deberá:

- Residir a efectos fiscales en Francia.
- Mantener una relación laboral con la entidad pagadora y prestar sus servicios en Bizkaia.
- Volver diariamente al lugar de su residencia habitual al finalizar la jornada laboral.

El contribuyente deberá acreditar estos extremos mediante certificado de residencia fiscal en Francia y por certificado de la empresa pagadora, así como certificado de reconocimiento de la condición de trabajador fronterizo a los efectos del Convenio fiscal con Francia expedido por las autoridades francesas.

14. IVA.- Arrendamientos de inmuebles para uso exclusivo de vivienda

HFB. Consulta nº 6863 de 18 de diciembre de 2014

Los arrendamientos de inmuebles para uso exclusivo de vivienda se encuentran sujetos pero exentos en el IVA, siempre y cuando el arrendador no se obligue a la prestación de servicios complementarios propios de la industria hostelera.

La consulta recoge, a título ejemplificativo de servicios complementarios, los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos realizados con determinada periodicidad. Por el contrario, no tendrán esa consideración los siguientes:

- El servicio de limpieza del inmueble a la entrada y a la salida del período contratado por cada arrendatario.
- El servicio de cambio de ropa en la vivienda prestado a la entrada y a la salida del período contratado por cada arrendatario.

⁶ Apartado 12 del Protocolo anexo al Convenio de 10 de octubre de 1995 para evitar la doble imposición vigente entre España y Francia

- El servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio.
- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

15. IVA e Impuesto sobre Sociedades.- Descuentos a empresas del grupo distintas de las destinatarias de las operaciones

HFA. Consulta de 28 de enero de 2015

La consultante desea firmar un contrato para proveer de sus productos a una serie de entidades pertenecientes a un grupo empresarial. Se prevé que la consultante conceda rappels a una sociedad del grupo distinta de la que fue la destinataria de la factura de venta. Consulta si en su liquidación de IVA pueden minorar las cuotas negativas de IVA repercutido correspondientes a dichos descuentos.

La Diputación Foral aclara que en las facturas rectificativas que se expidan como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones realizadas deberá constar como destinataria la empresa que recibió la mercancía y a la que se expidió la factura original de venta. En consecuencia, no resulta ajustado a Derecho que la entidad consultante expida una factura rectificativa a empresas del grupo que no fueran los destinatarios de las operaciones. En tal caso, la consultante no podría practicarse la minoración de las cuotas repercutidas.

16. ITPAJD.- Atribución de carácter privativo a un bien ganancial

HFB. Consulta nº 6855 de 19 de noviembre de 2014

El consultante, casado en régimen de gananciales, pretende suscribir con su cónyuge un acuerdo en virtud del cual se atribuirá carácter privativo a un bien ganancial. Esta atribución tendrá causa onerosa, ya que el consultante reembolsará el valor correspondiente a la misma con cargo a su patrimonio privativo en el momento de la liquidación de la sociedad de gananciales. Se consulta si la operación se encuentra amparada en la exención aplicable a las adjudicaciones y transmisiones a favor de los cónyuges producidas en las disoluciones y liquidaciones de las sociedades de gananciales⁷.

La Hacienda Foral, con base en los preceptos correspondientes del Código Civil, concluye que para poder liquidar, total o parcialmente, la sociedad de gananciales es preciso que se produzca su previa disolución, lo que tiene lugar cuando se disuelva el matrimonio, cuando este se declare nulo, cuando se decrete la separación de los cónyuges o cuando estos convengan un régimen económico distinto. En el caso planteado lo que se produce es una transmisión onerosa del 50% del bien, que será lo que reciba el adquirente al incorporarlo a su patrimonio privativo, por lo que no cabe considerar que nos encontremos ante una adjudicación a favor de uno de los cónyuges a cuenta de lo que le corresponde como miembro de la sociedad de gananciales, ni ante una disolución y liquidación parcial de la misma. La operación, por tanto, estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sin que resulte de aplicación la mencionada exención.

⁷ Artículo 58.3 de la Norma Foral del ITPAJD

II. Resoluciones económico-administrativas

1. *Impuesto sobre Sociedades.- Deducción por inversión en activos no corrientes nuevos con incremento de plantilla*

TEAF de Bizkaia. Resolución de 23 de Octubre de 2014

La normativa anterior del Impuesto sobre Sociedades preveía la posibilidad de la aplicación de la deducción por activos no corrientes nuevos para aquellas inversiones que no superasen la cantidad conjunta de 60 100 euros, siempre que se formalizara al menos un contrato laboral indefinido durante el ejercicio que "suponga un incremento de la plantilla media y lo mantenga durante los tres años siguientes".

La consultante formalizó en 2011 un contrato laboral de duración indefinida y aumentó su plantilla media total en dicho ejercicio respecto del anterior. Por ello, consideró que, a pesar de que el conjunto de activos objeto de la inversión no superaba los mencionados 60 100 euros, le resultaba de aplicación la deducción. Por el contrario, la Hacienda Foral de Bizkaia no consideró procedente la deducción porque no se había incrementado el promedio de la plantilla de trabajadores con contrato laboral indefinido, sino que únicamente se había incrementado la plantilla media total.

Para resolver la cuestión de si la referencia que la norma hacía a "un incremento de la plantilla media" se estaba refiriendo a la plantilla total o a la de trabajadores con contrato laboral indefinido, el tribunal acude al artículo 3 del Código Civil y apela al antecedente normativo de la deducción, que en su redacción original hablaba de un incremento del 5% de la "plantilla media con contrato laboral indefinido". Por ello, en su opinión, aunque en la segunda parte de dicho precepto, que era la que originalmente contemplaba la posibilidad de acogerse a la deducción aunque el conjunto de la inversión no alcanzase la cantidad de 10 millones de pesetas⁸, no volvía a repetirse aquella expresión y se hablaba sólo de "plantilla media", el tribunal entiende que la omisión se debía únicamente, en una correcta técnica legislativa, al intento de evitar la redundancia. Asimismo entiende que del propio contexto de la deducción y de la propia finalidad de la norma se deduce que el incremento debía producirse en la plantilla media con contrato laboral indefinido.

La interpretación del tribunal resulta a nuestro juicio cuestionable, toda vez que no se limita a tomar en consideración los antecedentes legislativos para facilitar la comprensión de una ambigüedad de la norma, sino que los hace prevalecer contra su claro tenor literal. Es cierto que el artículo 3 del Código Civil exige tener en cuenta los antecedentes legislativos, pero siempre "según el sentido propio de sus palabras". Con su resolución el tribunal obliga al contribuyente a ser conocedor de la legislación derogada y a soportar las consecuencias de una deficiente técnica legislativa.

⁸ En términos prácticamente idénticos a los vigentes en el año 2011

2. IRPF.- Para modificar el domicilio de un contribuyente la Administración tributaria ha de atenerse al procedimiento expresamente establecido para ello

TEAF de Gipuzkoa. Resolución de 29 de enero de 2015

El Servicio de Gestión de Impuestos Directos anuló las declaraciones de IRPF de un contribuyente, por considerar que su domicilio radicaba en territorio común y por tanto debía presentarlas ante la Administración del Estado. La cuestión planteada es la de si dicho Servicio de Gestión siguió el procedimiento correcto para realizar el cambio de domicilio del reclamante.

De acuerdo con el Concierto Económico, el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las administraciones implicadas, que enviará su propuesta a la otra Administración implicada para que en el plazo de cuatro meses se pronuncie sobre el mismo. Si esta responde confirmando la propuesta, la administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente. Pese a ello, el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa venía considerando que no era estrictamente necesario seguir este procedimiento.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco recondujo la situación a raíz de su sentencia número 367/2013, por lo que el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa ha modificado su criterio y considera en esta resolución que en la actuación del Servicio de Gestión no se siguió el procedimiento establecido para realizar el cambio de domicilio del reclamante, por lo que declara contrarios a derecho los acuerdos impugnados.

3. IVA.- Deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de un bien de inversión posteriormente aportado a una cooperativa

TEAF de Bizkaia. Resolución de 10 de julio de 2014

Una persona física adquirió un vehículo para la realización de la actividad de transporte de mercancías. Inmediatamente después aportó el vehículo a una cooperativa de transportistas mediante un contrato de adhesión y afectación, según el cual, de acuerdo con el artículo 45 de la Ley de Cooperativas⁹, la cooperativa reconoce, a pesar de tener la titularidad administrativa del vehículo, que la persona física es la propietaria del mismo. Se discute si el socio cooperativista puede deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición del vehículo.

El tribunal, basándose en una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña¹⁰, reconoce que solamente el sujeto pasivo que soportó en su momento el importe del IVA está legitimado para solicitar su devolución; en este caso, la persona física.

4. Procedimiento tributario.- Competencia para resolver sobre reclamaciones económico-administrativas

TEAF de Bizkaia. Resolución de 23 de octubre de 2014

Una sociedad con domicilio en Madrid emitió una factura a la entidad recurrente, domiciliada en Bizkaia, con motivo de una entrega efectuada desde Madrid. La entidad recurrente,

⁹ Artículo 45.5 Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas: "Las aportaciones no dinerarias no producen cesión o traspaso ni aun a los efectos de la Ley de Arrendamientos Urbanos o Rústicos, sino que la sociedad cooperativa es continuadora en la titularidad del bien o derecho. (...)"

¹⁰ Sentencia 503/2000, de 12 de mayo de 2000

disconforme con dicha factura presentó una reclamación con el objeto de determinar la adecuación a derecho de la repercusión de IVA efectuada con motivo de la citada entrega.

La Norma Foral General Tributaria¹¹ establece que el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia conocerá los casos referentes a actos de repercusión cuando la operación se entienda realizada en el Territorio Histórico de Bizkaia. En el presente caso, dado que la puesta a disposición se realizó desde Madrid, la operación debe entenderse localizada allí, de acuerdo con el Concierto Económico.

Una vez determinado que la cuestión es de competencia estatal, para determinar cuál es en concreto el tribunal económico-administrativo regional competente, sí se tiene en cuenta el domicilio fiscal de la entidad recurrente.

Por ello, el tribunal económico-administrativo foral se declara incompetente y remite las actuaciones al Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco.

5. *ISD.- En el caso de sucesión intestada el periodo para declarar el impuesto se inicia con el fallecimiento del causante*

TEAF de Bizkaia. Resolución de 10 de julio de 2014

Las herederas, declaradas sucesoras abintestato por resolución judicial, presentaron la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones unos meses después de dicha declaración, pero transcurrido más de un año desde el fallecimiento del causante. Por ello, la Hacienda Foral de Bizkaia les exigió el recargo ejecutivo del 5%. Las herederas consideraban, por el contrario, que dicho recargo no procedía, puesto que el plazo de un año para la presentación de la declaración debería computarse en este caso no desde el fallecimiento del causante, sino desde que tuvieron conocimiento de su condición de herederas.

A este respecto, el Reglamento del impuesto establece el plazo de un año para presentar la declaración, a contar por regla general desde el fallecimiento del causante¹². No obstante, dicho plazo se suspende en los casos en que se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría¹³. Pese a ello, el propio Reglamento excluye de la consideración de cuestión litigiosa a estos efectos, entre otras, la declaración de herederos cuando no se formule oposición. Sobre la base de estos preceptos, el tribunal concluye que en este caso, ya que no hubo oposición, el plazo de declaración debió computarse, sin interrupción, desde el fallecimiento del causante.

¹¹ Artículo 236

¹² Artículo 88.1.a) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio

¹³ Artículo 89.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio

III. Sentencias

1. **Procedimiento tributario.- Comprobación de las cuotas a compensar en ejercicios posteriores en las autoliquidaciones de ejercicios prescritos**

TSJ del País Vasco. Sentencia 609/2014, de 30 de diciembre de 2014

La Hacienda Foral de Bizkaia cuestionó la deducción realizada por el contribuyente de unas determinadas cuotas de IVA pendientes de compensación procedentes de ejercicios anteriores ya prescritos. Se discute la facultad de la Administración para comprobar la deducibilidad de dichas cuotas procedentes de ejercicios prescritos, cuando se deducen en un ejercicio no prescrito, objeto de revisión.

En su argumentación, el tribunal transcribe prácticamente de forma íntegra el fundamento de derecho quinto de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014¹⁴. Sobre esta base, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco entiende que, respecto a las cuotas soportadas en ejercicios ya prescritos, la actividad de comprobación debe limitarse a la constatación de la existencia de ese derecho, su cuantía y origen, no pudiendo extenderse a los elementos o requisitos de los que dependía su nacimiento. En consecuencia, no cabía denegar la deducción de ciertas cuotas por considerar que correspondían a la adquisición de bienes no afectos a la actividad económica del contribuyente, por suponer esta investigación una comprobación no autorizada de un ejercicio prescrito. Por el contrario, sí cabía denegar la deducción de otras cuotas por no haberse acreditado mediante al correspondiente factura.

Debe acogerse favorablemente la defensa de la seguridad jurídica del contribuyente por parte del tribunal superior vasco, aunque resulta clara la dificultad de distinguir entre la *existencia*, *cuantía* y *origen* del derecho a la deducción, revisable para ejercicios prescritos, y los *elementos o requisitos para su nacimiento*, no revisables.

En cualquier caso, la última tendencia jurisprudencial del Tribunal Supremo parece apuntar en la dirección contraria, y aunque el Tribunal Supremo haya analizado estas cuestiones desde la normativa de territorio común, sus conclusiones pueden tener incidencia en la tributación de contribuyentes de normativa foral, dada la similitud de ambas normativas. Así, en una reciente sentencia¹⁵ concluye que, cuando el artículo 106.5 de la Ley General Tributaria -a cuya redacción se asemejan las redacciones de las normas forales generales tributarias de los territorios históricos¹⁶- autoriza la comprobación administrativa de la procedencia y cuantía de bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos, la acreditación de su *procedencia* y cuantía comprende la comprobación de que en su acreditación por el sujeto pasivo se aplicaron correctamente las normas tributarias. En definitiva, en esta y otras

¹⁴ Sentencia 2890/2014, de 4 de julio de 2014

¹⁵ Sentencia 582/2015, de 19 de febrero de 2015

¹⁶ Artículos 64.1 y 104.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, de Bizkaia, artículos 68.4 y 102.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, de Gipuzkoa y artículo 102.3 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, de Álava. A este respecto, las redacciones de Bizkaia y Gipuzkoa no se refieren únicamente a la procedencia y cuantía, sino a la realidad de las bases y deducciones pendientes de compensar y aplicar. Dichas redacciones van más allá al disponer, asimismo, que 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 correspondiente, deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales

sentencias recientes¹⁷, el Tribunal Supremo ha sentado la doctrina de que el derecho de la Administración tributaria a comprobar no prescribe: la Administración puede comprobar operaciones realizadas en periodos prescritos en tanto produzcan efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

2. Procedimiento tributario.- No es sancionable la aplicación del tipo reducido de pequeñas empresas cuando el incumplimiento de uno de los requisitos era desconocido por la sociedad

TSJ del País Vasco. Sentencia 594/2014, de 30 de diciembre de 2014

La sociedad recurrente aplicó el tipo impositivo del 24% por considerar que se trataba de una pequeña empresa, tal y como venía siéndolo con anterioridad. Sin embargo, dicha sociedad estaba participada por otra que había perdido la condición de pequeña empresa, por lo que la Hacienda Foral de Gipuzkoa denegó la aplicación del tipo reducido, por improcedente, y acordó la imposición de una sanción.

Respecto de dicha sanción, la entidad recurrente alega que su actuación carecía de culpa, ya que, debido a ciertas desavenencias con su sociedad partícipe, desconocía que esta había perdido la condición de pequeña empresa.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco entiende que para poder calificar una conducta como infracción tributaria es necesario el conocimiento de los hechos atribuidos, lo cual no está justificado en el caso analizado: la pérdida de la condición de pequeña empresa era un hecho referente a la sociedad partícipe, no a la propia entidad recurrente, y no queda probado que fuese puesto en conocimiento de esta. Asimismo, la sala coincide con la recurrente en la falta de motivación del acuerdo de imposición de la sanción porque el principio de buena fe, presumible en el sujeto pasivo en todo caso, impone la carga probatoria a la Administración tributaria, que debería haber expuesto las razones de hecho y de derecho que hiciesen plausible que los datos afectantes a su socio partícipe eran conocidos por la sociedad recurrente.

3. Procedimiento tributario.- Las actas de inspección hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que el sujeto pasivo acredite lo contrario

TSJ del País Vasco. Sentencia 92/2015, de 25 de febrero de 2015

La Hacienda Foral de Bizkaia imputó al recurrente persona física, socio mayoritario de una sociedad en la que prestaba sus servicios, una serie de rendimientos en su IRPF derivados de su operativa con la sociedad, tanto por rendimientos del trabajo en especie, como por rendimientos del capital mobiliario, así como incrementos de patrimonio no justificados. Igualmente le giró las correspondientes liquidaciones por el Impuesto sobre el Patrimonio por la titularidad de determinados bienes y derechos no declarados.

El recurrente alegaba la falta de motivación de las liquidaciones tributarias debido a una absoluta ausencia de actividad probatoria por parte del inspector actuario, en la medida en que en el expediente no existían los soportes probatorios materiales y documentales de las afirmaciones y conclusiones plasmadas por el inspector actuario en las actas de inspección y

¹⁷ Sentencias 861/2015 y nº 876/2015, del 5 y 26 de febrero de 2015

en los informes ampliatorios. Este motivo ya había sido desestimado en vía económico-administrativa con base en que el recurrente se había limitado a mantener su disconformidad con la regularización, sin aportar ninguna prueba que desacreditara las afirmaciones del actuario.

Y esta misma línea es la que sigue el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Considera que el motivo de impugnación del recurrente, que reviste un carácter eminentemente formal, invierte los términos de la cuestión, ignorando que la Norma Foral General Tributaria¹⁸ establece que las actas de la Inspección tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Los hechos contenidos en las actas gozan de la presunción de certeza, y, si bien dicha presunción puede ser destruida si se acredita lo contrario (*iuris tantum*), corresponde al contribuyente acreditar el error del actuario, máxime si, como en este caso, ello no representa dificultad alguna, en la medida en que se identificaban pormenorizadamente cada uno de los rendimientos y rentas imputados, así como los bienes y derechos no declarados integrantes del patrimonio.

IV. Normativa - Álava

1. **Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal**

Resolución 564/2015, del Director de Hacienda, de 13 de marzo, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude en el Territorio Histórico de Álava para el año 2015 (BOTH A 30 de marzo).

Para este ejercicio, la Administración alavesa fija los siguientes objetivos en su lucha contra el fraude fiscal:

- Fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, partiendo de la mejora del sistema de información, la simplificación de las gestiones, la reducción de costes indirectos y la personalización de los servicios.
- Prevenir el fraude fiscal, identificando de forma anticipada las situaciones de riesgo, tomando medidas preventivas y realizando un seguimiento periódico al efecto. En este sentido:
 - Se profundizará en el intercambio de información con otras Administraciones y organismos públicos.
 - Se comprobará la veracidad de los datos consignados en las declaraciones censales, con especial énfasis en lo relativo al domicilio fiscal.
 - Se requerirá a los obligados tributarios que no hubieran presentado autoliquidación de los impuestos de declaración periódica, especialmente del Impuesto sobre el Patrimonio.

¹⁸ Artículo 137.1

- Se llevarán a cabo comprobaciones, tanto generales como limitadas, en las grandes empresas, en las que se incidirá, sobre todo, en el control de la fiscalidad internacional (destaca el proyecto "BEPS", dirigido a acabar con el problema de la doble no-imposición y la desviación de beneficios a terceros países).
- Detectar y regularizar las actuaciones fraudulentas cometidas.
- Recaudar las deudas tributarias, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo. Para ello se llevarán a cabo actuaciones para asegurar el efectivo cobro de las deudas tributarias. Así, se derivará responsabilidad solidaria o subsidiaria a terceros responsables, con especial énfasis en los administradores de hecho o de derecho que ostenten una participación en el capital social superior al 20%. Asimismo, se adoptarán medidas cautelares en los supuestos en que exista riesgo de vaciamiento patrimonial.

2. *Coefficientes de actualización*

Decreto Foral 5/2015, del Consejo de Diputados de 17 de febrero, que aprueba los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades (BOTH A de 25 febrero de 2015).

Se publican los coeficientes de actualización que han de aplicarse, tanto de cara al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como al Impuesto sobre Sociedades, a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas durante el ejercicio 2015 por la transmisión de elementos patrimoniales.

3. *Modificación de diversos reglamentos tributarios*

Decreto Foral 9/2015, del Consejo de Diputados de 10 de marzo, que modifica diversos reglamentos tributarios (BOTH A de 18 marzo de 2015).

El presente Decreto Foral introduce una serie de correcciones puntuales en varios reglamentos tributarios: el reglamento que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones, activos financieros, bienes y derechos situados en el extranjero, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el Reglamento del IRPF y el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Respecto al primero, se introduce la obligación de informar acerca de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se introducen dos modificaciones reglamentarias:

- Las bonificaciones en la cotización a la seguridad social del personal investigador podrán compatibilizarse con determinadas deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
- Los límites establecidos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para el cálculo de la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva y de la reserva especial para nivelación de beneficios se calcularán sobre el importe de la base imponible previa a la aplicación de las correcciones en materia de aplicación del resultado.

En cuanto al IRPF, se corrigen algunas referencias erróneas que contenía la anterior redacción reglamentaria.

Finalmente, respecto a las obligaciones de facturación, los contribuyentes que obtengan rendimientos de actividades económicas estarán obligados a expedir factura y copia de esta en los términos previstos por dicho reglamento, con independencia del régimen al que se hayan acogido a efectos del IVA.

V. Normativa – Bizkaia

1. *Modificación de diversas normas forales para adaptarlas a la normativa común*

Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero, por el que se modifican la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Norma Foral 5/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOB de 9 de febrero de 2015)

El Concierto Económico establece que el IVA, el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se registrarán por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. Por ello, debido a las modificaciones introducidas en las normas estatales, se ha procedido a la adaptación de la normativa foral a lo dispuesto en territorio de régimen común.

En relación con el IVA, se amplían los supuestos de aplicación de la denominada regla de inversión del sujeto pasivo a la entrega de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales a un empresario revendedor. Adicionalmente, se establecen nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y los prestados por vía electrónica. Asimismo, se procede a adaptar la normativa interna a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con los productos sanitarios y el régimen especial de agencias de viaje. En este régimen especial se suprime la opción por determinar la base imponible de forma global, de tal manera que la base imponible solo podrá determinarse operación por operación.

También en el ámbito del IVA, y entre otras modificaciones, se clarifica la regulación de las operaciones no sujetas como consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, se amplía el ámbito objetivo de la aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, se flexibiliza el procedimiento de modificación de la base imponible y se amplían los supuestos de aplicación de la prorata especial.

Respecto al Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, se aclaran los conceptos de consumidor final y revendedor para lograr una mayor seguridad jurídica.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, quedarán exentas las operaciones societarias realizadas por los fondos de capital riesgo. De esta manera se equipara su tratamiento al de los fondos de titulación hipotecaria y al de los fondos de titulación de activos financieros.

Decreto Foral Normativo 2/2015, de 10 de febrero, por el que se modifican la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOB de 16 de febrero de 2015)

Debido a que, de acuerdo con el Concierto Económico, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes se debe regir también por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, este decreto foral normativo introduce en la norma foral del impuesto las recientes modificaciones llevadas a cabo en este impuesto en territorio común¹⁹. Entre otras modificaciones, cabe destacar el establecimiento de nuevos tipos de gravamen para las rentas obtenidas por los no residentes:

	Hasta 31-12-2014	Hasta 31-12-2015	Desde 1-1-2016
General	24,75%	24,00%	24,00%
Tipo general UE o EEE (*)	24,75%	20,00%	19,00%
Dividendos, intereses	21,00%	20,00%	19,00%
Ganancias patrimoniales	21,00%	20,00%	19,00%
Pensiones: tarifas progresiva:			
Hasta 12.000,00	8,00%	8,00%	8,00%
12.000,01 – 18.700,00	30,00%	30,00%	30,00%
Desde 18.700,01	40,00%	40,00%	40,00%
Trabajadores de temporada	2,00%	2,00%	2,00%
Operaciones de reaseguro	1,5%	1,5%	1,5%
Navegación marítima o aérea	4,00%	4,00%	4,00%
Servicios diplomáticos y consulares	8,00%	8,00%	8,00%

(*) Tipo general aplicable a contribuyentes no residentes en España, pero con residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE) con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, y puesto que en relación con los grupos fiscales se debe aplicar idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado, la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo se ven modificadas por este decreto foral normativo. Especialmente, destacan las novedades relativas a la composición del grupo fiscal. Seguirá siendo necesario que todas las sociedades a incluir en el grupo se encuentren sometidas a la normativa foral alavesa, guipuzcoana o vizcaína. No obstante, se permite la constitución de un grupo de consolidación fiscal por sociedades dependientes sometidas a dichas normativas aun cuando su sociedad dominante esté sometida a la normativa navarra o de régimen común, o sea no residente. Por otro lado, para determinar si se posee directa o indirectamente una participación del 75% en el capital social de una sociedad (o del 70% en caso de sociedades cotizadas), será indiferente que dicho porcentaje se alcance mediante la participación indirecta a través de sociedades no pertenecientes al grupo fiscal. De este modo todas las sociedades

¹⁹ Introducidas por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

sujetas a la normativa foral de Álava, Bizkaia o Gipuzkoa sometidas a un control común de al menos el 75% podrán formar un grupo fiscal, con independencia de que las participaciones en su capital se ostenten a través de sociedades no residentes o sometidas a la normativa común o navarra del impuesto.

2. Modificaciones puntuales de diversas normas forales

Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, de modificación de diversas Normas Forales en materia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB de 9 de marzo de 2015)

Esta norma introduce modificaciones en ocho impuestos: IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Actividades Económicas. La mayoría de dichas modificaciones son ajustes técnicos de escasa trascendencia práctica.

Sin embargo, y con efectos desde 1 de enero de 2014, se introducen las siguientes novedades de carácter relevante en relación con el IRPF:

- El límite de 300 000 euros de cuantía de los rendimientos sobre los que pueden aplicarse los porcentajes de integración reducidos se extiende a los rendimientos derivados de prestaciones percibidas en forma de capital de contratos de seguros colectivos.
- Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la seguridad social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos solo serán deducibles hasta el 50% de la cuota máxima que por contingencias comunes esté establecida en cada ejercicio económico en el citado régimen especial.
- En los casos en los que haya habido separación matrimonial o extinción de la pareja de hecho, se permite la exención por reinversión por la transmisión de la vivienda que hubiera tenido para el contribuyente la consideración de vivienda habitual.
- En el supuesto de aportaciones a sistemas de previsión social a favor del cónyuge o pareja de hecho, la situación de jubilación que impide la reducción de las aportaciones será la correspondiente al cónyuge o pareja de hecho que tiene la condición de socio, participe, mutualista o titular, como ya había manifestado la Hacienda Foral de Bizkaia²⁰.

Por otra parte, resulta relevante la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para las escrituras que contengan quitas o minoraciones u otras obligaciones del deudor y que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago establecidos en la Ley Concursal, siempre que el sujeto pasivo sea el deudor.

²⁰ Consulta de 25 de septiembre de 2014

3. *Modificaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOB de 1 de abril de 2015)

Las novedades introducidas mediante la presente norma foral fueron expuestas en un Comentario Fiscal específico (Comentario Fiscal Foral, País Vasco 1-2015).

4. *Cancelación de cargas en la dación en pago de la vivienda habitual*

Norma Foral 1/2015, de 13 de enero, de cancelación de cargas para facilitar la dación en pago como medida sustitutiva de la ejecución hipotecaria (BOB de 29 de enero de 2015)

En la normativa de ejecuciones hipotecarias²¹ se ha previsto la dación en pago de la vivienda habitual como medida sustitutiva de la ejecución hipotecaria. De esta forma, en determinados supuestos, la entidad prestamista se encuentra obligada a aceptar la entrega del bien hipotecado, con lo que la deuda queda definitivamente cancelada.

Esta Norma Foral tiene por objeto facilitar estas daciones en pago. Para ello, en estos supuestos la Diputación Foral de Bizkaia, sin renunciar al cobro de sus deudas tributarias pendientes, procederá a la cancelación de las posibles cargas a su favor que recaigan sobre la vivienda habitual.

5. *Valoración fiscal de bienes inmuebles de naturaleza rústica*

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 1/2015, de 27 de enero, por el que se modifican las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica aprobadas por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 168/2014, de 16 de diciembre (BOB de 4 de febrero de 2015)

Se actualizan las normas técnicas de valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica, además de subsanar determinados errores contenidos en la normativa anterior.

6. *Obligaciones formales y de facturación*

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 2/2015, de 27 de enero, por el que se modifican el Reglamento de obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOB de 2 de febrero de 2015)

Este decreto foral modifica varios reglamentos con el fin de adaptarlos a las recientes modificaciones habidas en la normativa reguladora del IVA (ver apartado 5.1 anterior). En particular, se adaptan las obligaciones de carácter censal en relación con la aplicación de la

²¹ Esta posibilidad se introdujo por el Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo

regla de inversión del sujeto pasivo en la entrega de determinados productos electrónicos y en relación con la eliminación de la posibilidad de determinar la base imponible de forma global en el régimen especial de las agencias de viaje.

7. Registros electrónicos

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 11/2015, de 10 de febrero, por el que se crea el registro electrónico de la Diputación Foral de Bizkaia y se regulan los registros electrónicos de la Administración Foral de Bizkaia (BOB de 24 de febrero de 2015)

Este decreto foral tiene por objeto la creación y regulación de los registros electrónicos de documentos de la Administración Foral de Bizkaia.

8. Inscripción en el catastro inmobiliario

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 23/2015, de 24 de febrero, por el que se regula el procedimiento de declaración de nuevas construcciones para su inscripción en el Catastro Inmobiliario del Territorio Histórico de Bizkaia y se actualiza la documentación a presentar en los casos de alteración de bienes inmuebles (BOB de 2 de marzo de 2015)

A través de este decreto foral se pretende simplificar los trámites a realizar por el contribuyente con ocasión de la declaración de nuevas construcciones. Estas deberán ser descritas en todos los documentos públicos con el número fijo o referencia catastral y con la superficie asignados por el Servicio de Catastro y Valoración.

9. Punto General de Entrada de facturas electrónicas

Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 143/2015, de 15 de enero, por la que se regulan las condiciones técnicas y funcionales que debe reunir el punto general de entrada de las facturas electrónicas (BOB de 23 de enero de 2015)

Se crea el denominado Punto General de Entrada de las facturas electrónicas para la Administración Foral de Bizkaia, con el objetivo de lograr una mayor eficacia y eficiencia en los procesos de registro administrativo. Este Punto General de Entrada realizará una función de intermediación entre el presentador de la factura y la oficina contable competente para su registro. Se pretende facilitar de esta forma al proveedor su relación con la Administración Foral.

10. Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal**Resolución 5/2015, de 12 de febrero, de la Dirección General de Hacienda, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2015 (BOB de 25 de febrero de 2015)**

El Plan de lucha contra el fraude para el año 2015 comprende tres categorías de actuaciones: actuaciones de obtención de información, actuaciones preventivas y actuaciones de regularización y cobro.

En particular, son destacables las siguientes actuaciones de obtención de información:

- Consolidación, desarrollo e intensificación de los procesos de intercambio de información con otras administraciones tributarias y distintas de las tributarias.
- Aprobación de nuevas declaraciones informativas y aumento de las exigencias de información relevante en los modelos 190, 194, 781 y 036.
- Incremento y mejora de la información con trascendencia tributaria relativa a los obligados tributarios que desarrollan su actividad en sectores económicos de elevado riesgo fiscal.
- Implantación de una nueva plataforma para la contestación de forma electrónica a los requerimientos de información remitidos a los obligados tributarios.

Respecto a las actuaciones de regularización y cobro son destacables las siguientes:

- Las referidas a los obligados tributarios que no hubieran presentado autoliquidación de los impuestos de declaración periódica, y, en particular, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Verificación de los valores declarados en las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio.
- El control de personas o entidades que acrediten cantidades a compensar en el IVA durante varios años.
- El control y verificación respecto de los impuestos sobre actividades del juego, sobre los depósitos en las entidades de créditos, sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, y sobre los gases fluorados de efectos invernaderos.
- El control de las fábricas de hidrocarburos, depósitos fiscales, almacenes fiscales, y fábricas de alcohol y de bebidas derivadas registrados a los efectos de los Impuestos Especiales de Fabricación.
- El control integral de la tributación correspondiente a los negocios inmobiliarios.

VI. Normativa - Gipuzkoa

1. *Plan de Comprobación Tributaria para el año 2015*

Plan de Comprobación Tributaria para el año 2015, que incluye como anexo el Plan de Inspección del ejercicio 2015, así como los criterios generales que lo informan, aprobado por Orden Foral 116/2015 de 23 de marzo del Departamento de Hacienda y Finanzas

Gipuzkoa ha presentado el plan de lucha contra el fraude para este 2015, que incluye, entre otras medidas:

- La ampliación de sus medios personales y el cambio de su estructura orgánica.
- El control de grandes empresas, así como el seguimiento permanente a los grandes deudores.
- La mejora de la información y de los recursos técnicos, así como la simplificación de los procedimientos.
- Medidas administrativas tendentes a la detección y corrección de los incumplimientos de las obligaciones tributarias, entre las que se encuentran la lucha contra las tramas de fraude organizadas, la economía sumergida, el fraude carrusel y la emisión de facturas falsas.
- El control sobre operaciones societarias y esquemas de planificación fiscal.
- El control de las ventas de inmuebles realizados por personas físicas que estén situados fuera de Gipuzkoa.
- El control de la correlación entre ingresos y gastos en las declaraciones liquidaciones de IVA.
- La comprobación de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo y por innovación tecnológica en colaboración con SPRI.
- La comprobación en el impuesto sobre la riqueza y las grandes fortunas de la aplicación de la bonificación por participaciones de empresa.

2. *Presupuestos Generales 2015*

Decreto Foral 2/2015, de 19 de enero, relativo a la prórroga de los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG de 22 de enero de 2015)

Mediante este decreto foral se establecen los criterios reglamentarios en relación con la prórroga de los presupuestos generales del año 2014, dado que los correspondientes a 2015 no fueron aprobados.

3. Precios medios de vehículos y embarcaciones

Orden Foral 5/2015, de 15 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones (BOG de 23 de enero de 2015)

A través de este decreto foral se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas.

Más información:

Daniel Armesto

Socio

daniel.armesto@garrigues.com

Rodríguez Arias, 15

48008 Bilbao

T +34 94 470 06 99

Javier de Miguel

Socio

javier.de.miguel@garrigues.com

Pl. Julio Caro Baroja, 2-2

20018 San Sebastián

T +34 943 26 78 20

José Manuel Peña

Socio

jose.manuel.pena@garrigues.com

General Álava, 20

01005 Vitoria

T +34 945 14 51 18

Abreviaturas empleadas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BOB	Boletín Oficial de Bizkaia
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOG	Boletín Oficial de Gipuzkoa
BOTHA	Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
EPSV	Entidad de Previsión Social Voluntaria
HFA	Hacienda Foral de Álava
HFB	Hacienda Foral de Bizkaia
HFG	Hacienda Foral de Gipuzkoa
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
NFGT	Norma Foral General Tributaria
TEAF	Tribunal Económico-Administrativo Foral
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TSJ	Tribunal Superior de Justicia