

Noviembre 2015

Simplificación de grupos empresariales con sociedades patrimoniales

Uno de los conceptos más novedosos de la reforma foral del Impuesto sobre Sociedades de 2014¹ se refirió al régimen de las denominadas **sociedades patrimoniales**. En esencia, este régimen pretende evitar el uso de sociedades como medio de diferimiento de rentas pasivas -no procedentes de actividades económicas- o como medio de deducción de gastos personales.

Este régimen resulta de aplicación a las sociedades participadas por personas físicas o entidades vinculadas a las mismas cuyo activo esté constituido mayoritariamente por elementos no afectos a actividades económicas y cuyos ingresos se correspondan principalmente con rentas pasivas. Estas sociedades tributan por sus ingresos íntegros por la escala aplicable a la base del ahorro del IRPF, sin deducción de gasto alguno, salvo determinados gastos financieros. También pueden aplicar las bonificaciones correspondientes a las rentas procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles. Como contrapartida, las rentas distribuidas por las sociedades patrimoniales a sus socios personas físicas están exentas de tributación.

Si bien esta figura había existido anteriormente bajo la misma u otra denominación, la novedad de la regulación actualmente vigente radica en la sustancial ampliación del ámbito de aplicación del régimen. Además, esta reforma tuvo efectos inmediatos, sin ningún tipo de régimen transitorio, lo que llevó a que determinadas estructuras societarias devinieran en fiscalmente ineficientes. Ante ello, las Haciendas Forales están reconociendo la posibilidad de acometer operaciones de reorganización societaria en las que participen estas sociedades patrimoniales y que puedan beneficiarse del régimen de neutralidad. Más aun, están aceptando que el hecho de que por las citadas operaciones se deshagan esas estructuras fiscalmente ineficientes no obsta a la validez de los motivos económicos que las auspician.

Por otra parte, y aunque se trate de una norma de Derecho civil, en estas líneas merece destacarse también la nueva **Ley de Derecho Civil Vasco**², dados los efectos tributarios de las instituciones relativas al derecho de familia y de sucesiones contenidas en la misma. Además, el nuevo Derecho civil vasco no está territorialmente restringido, como hasta ahora, fundamentalmente, a la denominada tierra llana de Vizcaya, sino que se extiende a toda la Comunidad Autónoma del País Vasco, lo que posibilitará la utilización de dichas instituciones por todos los vascos.

Cuantos tengan la vecindad civil vasca podrán ahora realizar negocios jurídicos peculiares del Derecho civil vasco, entre los que destacan los pactos sucesorios con eficacia de presente -con los efectos fiscales de una sucesión *mortis causa* en el IRPF y el ISD, aunque la transmisión de bienes se produzca en vida del instituyente- o el testamento por comisario -con sus consecuencias específicas en las reglas de devengo del ISD y en la tributación por el IRPF. Las posibilidades brindadas por la conjunción de estas instituciones del Derecho civil vasco y su tratamiento fiscal en la normativa foral brindan una amplia gama de posibilidades para planificar la sucesión en la empresa y el patrimonio familiares, y para hacerlo en el momento que se considere más adecuado, y no en un momento traumático, como es el del fallecimiento del titular de la empresa o patrimonio.

¹ Introducida por las Normas Forales 11/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, 37/2013, de 13 de diciembre, del Territorio Histórico de Álava y 2/2014, de 17 de enero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

² Ley 5/2015, de 25 de junio.

Índice

I. Consultas administrativas	4
1. Impuesto sobre Sociedades.- Fusión de sociedades patrimoniales	4
2. Impuesto sobre Sociedades.- Absorción de una sociedad patrimonial	4
3. Impuesto sobre Sociedades.- Reorganización para facilitar la sucesión en la empresa familiar	5
4. Impuesto sobre Sociedades.- Rentas derivadas de la transmisión de participaciones tras una reorganización acogida al régimen especial	5
5. Impuesto sobre Sociedades.- Eliminación de la doble imposición: diferencia entre obligación de consolidar cuentas y entidades sometidas a una unidad de decisión	5
6. Impuesto sobre Sociedades.- Retenciones sobre los dividendos de sociedades patrimoniales	6
7. Impuesto sobre Sociedades.- Concepto de "superficie construida" a efectos de la aplicación del régimen especial de arrendamiento de viviendas	6
8. Impuesto sobre Sociedades.- Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva	7
9. Impuesto sobre Sociedades.- Reducción de ingresos por cesión de propiedad industrial en los contratos de franquicia	7
10. Impuesto sobre Sociedades.- Reducción de ingresos por la explotación interna de una marca desarrollada internamente	8
11. IVA.- Transmisión de una unidad económica autónoma en dos operaciones simultáneas	8
12. IRPF.- Calificación de las retribuciones percibidas por un socio-profesional en quien recae la condición de administrador	9
13. IRPF.- Exención por reinversión en la transmisión de la vivienda habitual sin haber transcurrido tres años desde la adquisición de la plena propiedad	9
II. Resoluciones económico-administrativas	10
1. IVA.- Devolución de IVA a no establecidos	10
2. ITPAJD.- Sujeción de las compras de objetos usados de oro realizadas por empresarios a particulares	10
3. IRPF.- Concepto de impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF para la exención por trabajos realizados en el extranjero	11
4. IRPF.- Indemnización por extinción de un contrato de alta dirección	11

5.	ISD.- El momento de la adquisición de la nuda propiedad es el momento del fallecimiento del causante: aplicación a supuestos de usufructos sucesivos	12
III.	Sentencias	13
1.	Procedimiento tributario.- Efectos vinculantes de las consultas tributarias para los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos	13
2.	ITPAJD (Actos Jurídicos Documentados).- Novación de un crédito con garantía hipotecaria	14
IV.	Normativa- Álava	15
1.	Modificaciones de diversas normas forales para adaptarlas a la normativa común	15
V.	Normativa - Bizkaia	17
1.	Modificaciones de diversas normas forales para adaptarlas a la normativa común y europea	17
2.	Nueva Tarjeta de Coordinadas BizkaiBai	18
VI.	Normativa - Gipuzkoa	18
1.	Modificaciones de diversas normas forales para adaptarlas a la normativa común	18
2.	Modificación del Impuesto sobre Sociedades, el IRNR y el ITPAJD	19
	Abreviaturas empleadas	20

I. Consultas administrativas

1. Impuesto sobre Sociedades.- Fusión de sociedades patrimoniales

HFG. Consulta de 9 de marzo de 2015

Se cuestiona sobre la posibilidad de acoger la fusión de tres sociedades patrimoniales (vinculadas) al régimen fiscal especial de neutralidad. Como consecuencia de la operación, las tres sociedades pasarían a formar una única sociedad.

La Hacienda Foral de Gipuzkoa admite que, mientras la operación de fusión cumpla los requisitos y esté dentro del concepto de la normativa mercantil, podrá acogerse al régimen fiscal especial. En cuanto a los motivos económicos alegados, la Hacienda Foral considera que la simplificación de la estructura, la eliminación de duplicidades y la reducción de obligaciones fiscales, contables y mercantiles son motivos económicos válidos. Y añade que la aplicación del régimen especial no se ve obstaculizada por el dato de que las sociedades tengan el carácter de patrimoniales «ni tampoco por el mero hecho de que con la misma se pueda conseguir, además, deshacer una estructura societaria de la que ya no se obtenga ninguna ventaja fiscal, tras la entrada en vigor, desde el pasado 1 de enero de 2014, del nuevo tratamiento tributario correspondiente a las sociedades patrimoniales [...]».

2. Impuesto sobre Sociedades.- Absorción de una sociedad patrimonial

HFB. Consulta nº 7039 de 8 de mayo de 2015

Un grupo familiar participa en una sociedad patrimonial (C), cuyo activo está mayoritariamente constituido por acciones de una sociedad (P) dedicada a la gestión de inversiones financieras, actividad para la que cuenta con sus propios empleados. Se plantea la posibilidad de realizar una fusión inversa en la que la sociedad P absorba a la sociedad patrimonial C. La operación se justifica por la necesidad de simplificar la estructura del grupo, con objeto de atender el futuro cambio generacional de la propiedad, y de diversificar las inversiones financieras realizadas por la sociedad P.

En primer lugar, la Dirección General de Hacienda señala que la operación de fusión inversa proyectada, en la medida en que cumpla las exigencias mercantiles para tener la consideración de fusión, podrá acogerse al régimen especial, aun cuando la sociedad absorbente no tenga que llevar a cabo ningún aumento de capital y la atribución de valores a los socios de la entidad absorbida se realice mediante la entrega de las participaciones propias recibidas en la operación.

Respecto a los motivos económicos, se recoge una argumentación muy similar a la de la consulta emitida por la Hacienda guipuzcoana reseñada en el apartado anterior: no se aprecia inconveniente en el hecho de que las sociedades que participen en la operación sean patrimoniales, ni en que con la operación proyectada se pueda conseguir, además, deshacer una estructura societaria de la que ya no se obtenga una ventaja fiscal o que resulte claramente perjudicial por aplicación del régimen de sociedades patrimoniales en vigor desde 2014.

Si bien no se especifica en los hechos de la consulta, es muy posible que a la sociedad absorbente (P), dedicada a la gestión de inversiones financieras, también le resultara de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales. Ello habría supuesto que, de no realizarse

la fusión, los beneficios generados por dicha sociedad tributarían tanto en la misma como, una vez distribuidos, en sede de la sociedad C. En tal caso, la consulta estaría reconociendo que la eliminación de esta doble imposición no constituiría un motivo de fraude o evasión fiscal que impidiera la aplicación del régimen de neutralidad fiscal.

3. *Impuesto sobre Sociedades.- Reorganización para facilitar la sucesión en la empresa familiar*

HFG. Consulta de 24 de septiembre de 2015

Una sociedad realiza una escisión total en favor de dos sociedades y posteriormente los socios donarán a sus hijos determinadas participaciones en una de las sociedades beneficiarias. Se consulta sobre la posible consideración de los problemas de sucesión empresarial como motivos económicos válidos, a los efectos de acoger la escisión al régimen de neutralidad fiscal.

La Hacienda Foral de Gipuzkoa considera que separar el patrimonio inmobiliario de la empresa de la propia actividad industrial así como solucionar los problemas relativos a la sucesión hereditaria pueden considerarse motivos económicos válidos, siempre y cuando exista continuidad en la explotación económica en condiciones análogas antes y después de la operación.

4. *Impuesto sobre Sociedades.- Rentas derivadas de la transmisión de participaciones tras una reorganización acogida al régimen especial*

HFA. Consulta de 16 de abril de 2015

En 2011 la sociedad A adquirió acciones de otra entidad (B). Posteriormente, en diciembre de 2014, la sociedad A aporta dichas acciones de B a la sociedad C en una operación acogida al régimen especial de reorganizaciones. Se consulta si, en caso de que la sociedad C transmitiese las acciones de la sociedad B de las que es titular, se cumpliría con el requisito de un año de antigüedad exigido para la exención de las ganancias obtenidas en la transmisión de participaciones.

La Hacienda Foral de Álava afirma que, dado que C adquirió su participación en B en una operación de reorganización acogida al régimen fiscal especial, la sociedad C se subrogó en los derechos tributarios que correspondían a la sociedad A por su participación en B. En consecuencia, se entiende que la sociedad C viene manteniendo la participación en B desde 2011, cumpliéndose por tanto el requisito de antigüedad.

5. *Impuesto sobre Sociedades.- Eliminación de la doble imposición: diferencia entre obligación de consolidar cuentas y entidades sometidas a una unidad de decisión*

HFA. Consulta de 16 de octubre de 2015

Las entidades A y B están participadas íntegramente por la misma persona física, que es además el administrador único de ambas. Desde el año 2006 A participaba en un 22,5% en el capital social de la sociedad C. Recientemente B ha adquirido la participación que A ostentaba en C. Se consulta si, a efectos de la exención de dividendos, B puede computar el periodo durante el cual A fue titular de la participación en C, y ello por aplicación del artículo 33.1.a)

de la Norma Foral del IS. Según este, para el cómputo del plazo de un año de posesión ininterrumpida de la participación, se tendrá en consideración el tiempo durante el cual la hubiese poseído otra entidad del mismo grupo de consolidación a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

La normativa mercantil contempla tanto los "grupos de coordinación" como los "grupos de subordinación". Los grupos de coordinación están constituidos por el conjunto de sociedades controladas por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente³. En los grupos de subordinación es necesario además que una sociedad ejerza el control sobre otras, normalmente por participar mayoritariamente en su capital. Estos grupos de subordinación son los que se definen en el artículo 42 del Código de Comercio, que les impone la obligación de formular cuentas consolidadas. Dada la remisión del artículo 33.1.a de la NFIS al artículo 42 del Código de Comercio, a los efectos comentados, una sociedad solamente podrá computar el tiempo de posesión de otra cuando ambas formen parte de un mismo grupo de subordinación.

En consecuencia, aunque A y B forman parte de un grupo de coordinación por estar sometidas al control de una misma persona física, no forman parte de un mismo grupo de subordinación, por lo que B no podrá computar el periodo en el que A ostentó la participación en C.

6. *Impuesto sobre Sociedades.- Retenciones sobre los dividendos de sociedades patrimoniales*

HFG. Consulta de 10 de marzo de 2015

La consultante, sociedad patrimonial, se cuestiona el régimen a aplicar en cuanto a las obligaciones de retención por el dividendo a cuenta del ejercicio 2014.

La Hacienda Foral distingue los siguientes supuestos en función de quién sea el receptor de los dividendos:

- Cuando sean personas físicas contribuyentes del IRPF, no se ha de practicar ninguna retención⁴.
- Cuando sean personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, en cambio, sí ha de practicarse la retención, por estar los dividendos percibidos de las sociedades patrimoniales expresamente excluidos de los supuestos de no integración en la base imponible⁵.

7. *Impuesto sobre Sociedades.- Concepto de "superficie construida" a efectos de la aplicación del régimen especial de arrendamiento de viviendas*

HFB. Consulta nº 6989 de 27 de marzo de 2015

La aplicación del régimen especial de entidades con actividad cualificada de arrendamiento exige, entre otros requisitos, que el 90% de las viviendas destinadas al arrendamiento tengan una "superficie construida" no superior a 110 metros cuadrados.

³ Artículo 260. Decimotercera Ley de Sociedades de Capital.

⁴ Disposición adicional 5ª NFIS.

⁵ Artículo 33.3 NFIS.

La Dirección General de Hacienda considera que, a estos efectos, en la expresión "superficie construida" no se debe englobar la parte proporcional de los elementos comunes del edificio. Ahora bien, también señala que no debe equipararse dicho concepto con el de superficie útil.

8. Impuesto sobre Sociedades.- Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva

HFG. Consulta de 6 de mayo de 2015

Se plantea si las inversiones materializadas antes de la finalización del ejercicio 2014 pueden servir como destino de la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva. La Hacienda Foral de Gipuzkoa responde negativamente, dado que el plazo que establece la norma comienza con la finalización del periodo impositivo.

La Hacienda Foral también considera que esta reserva es compatible con la reserva de capitalización. Ahora bien, en el cálculo del patrimonio neto a efectos de la reserva de capitalización no pueden tenerse en cuenta las cantidades objeto de dotación a la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva.

9. Impuesto sobre Sociedades.- Reducción de ingresos por cesión de propiedad industrial en los contratos de franquicia

HFB. Consulta nº 7011 de 27 de mayo de 2015

La entidad consultante, dedicada a la explotación de restaurantes, en el desarrollo de su actividad ha desarrollado un *know-how*, recogido en una serie de procesos y protocolos de actuación, y una serie de signos distintivos (nombre, denominación comercial, marca) con los que se reconocen en el mercado sus productos y servicios. Se plantea la posibilidad de aplicar la reducción del 60% a los ingresos procedentes de una serie de contratos de franquicia, en virtud de los cuales se cedería temporalmente el derecho de uso de los elementos de la propiedad industrial tales como nombre, denominación comercial, marca y *know-how*.

Los contratos de franquicia constituyen contratos mixtos, en los que normalmente se compagina la cesión del uso de la propiedad industrial con otros servicios de asistencia o asesoramiento, por lo que en primer lugar será necesario determinar la naturaleza de la prestación que remuneren los importes percibidos. Los ingresos procedentes de servicios distintos de la cesión temporal de elementos de la propiedad industrial no darán derecho a la reducción en la base imponible.

Por su parte, los ingresos derivados de la cesión de derechos de la propiedad industrial sí podrían acogerse a la reducción. No obstante, en el caso concreto de la cesión del *know-how*, es preciso que nos encontremos ante un auténtico *know-how*, de acuerdo con las definiciones dadas a este respecto por la doctrina, el Tribunal Supremo y los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE; debe tratarse de una información no divulgada, de carácter industrial, comercial o científico, resultante de experiencias previas, con una aplicación práctica en la operativa empresarial, y de cuya revelación se pueda obtener un beneficio económico.

10. Impuesto sobre Sociedades.- Reducción de ingresos por la explotación interna de una marca desarrollada internamente**HFB. Consulta de 30 de julio de 2015**

La consultante ha firmado un contrato de cesión de uso temporal de una de sus marcas, generada internamente, y por la que soporta anualmente unos costes de mantenimiento del Registro de la Propiedad Intelectual. Como consecuencia de dicho contrato, se plantea la posibilidad de aplicar la reducción del 40% de los ingresos derivados de la cesión temporal de su marca⁶. Además, por el uso propio de esta marca prevé aplicar la reducción del 5% del precio de adquisición o coste de producción de la misma, con el límite del 0,5% del volumen de ingresos de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplique⁷.

La Dirección General considera que ambas reducciones de la base imponible son compatibles entre sí, de tal forma que los contribuyentes pueden aplicar ambas reducciones en relación con un mismo intangible.

En cuanto a la reducción por uso propio de marcas desarrolladas internamente, si el límite del 0,5% no se alcanza aplicando el 5% al precio de adquisición o producción, el contribuyente puede reducir el importe que reste hasta dicho límite. La Hacienda Foral considera que los gastos de mantenimiento de la marca no tienen la consideración de precio de adquisición o coste de producción y, según el Plan General de Contabilidad, el coste de una marca generada internamente es nulo. Por lo tanto, la aplicación del 5% sobre el coste arrojaría una reducción nula. No obstante, el contribuyente podrá aplicar la reducción por el 0,5% de los ingresos de la actividad en cuyo desarrollo utilice la marca (sin que se consideren como tales los derivados de su cesión).

11. IVA.- Transmisión de una unidad económica autónoma en dos operaciones simultáneas**HFB. Consulta nº 7003 de 18 de febrero de 2015**

La consultante va a proceder a la transmisión a otra sociedad de su unidad económica relacionada con la tecnología de aplicación en determinado segmento del sector eólico, con todos los activos intangibles que tienen relación con dicha tecnología, el personal que ha venido desarrollando la misma, el personal de apoyo y todos los activos materiales necesarios para el desarrollo de dicha actividad. La transmisión de estos elementos se efectuará en dos actos simultáneos: mediante aportación no dineraria y mediante venta. Se plantea la sujeción o no al IVA de la citada transmisión en su conjunto.

La Dirección General de Hacienda entiende que, dado que nos encontramos ante la transmisión en su conjunto de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, el hecho de que se lleve a cabo mediante dos negocios jurídicos no desvirtúa la no sujeción contemplada en la normativa del IVA⁸.

⁶ Artículo 37.1 NFIS.

⁷ Artículo 37.4 NFIS.

⁸ Artículo 7.1 de la Norma Foral del IVA.

12. IRPF.- Calificación de las retribuciones percibidas por un socio-profesional en quien recae la condición de administrador**HFB. Consulta nº 7020 de HFB de 8 de mayo de 2015**

El consultante, socio y administrador único de una sociedad limitada, percibe retribuciones de la sociedad por los servicios que le presta como agente o corredor de seguros, al margen de las funciones inherentes al cargo de administrador, se encuentra dado de alta en el régimen de autónomos de la seguridad social, está colegiado como agente de seguros y es el propietario del local en el que la sociedad desarrolla su actividad.

La Hacienda Foral señala que ni la condición de socio ni la de administrador deben ser relevantes a la hora de calificar como rendimientos del trabajo o de actividades económicas las percepciones por la prestación de servicios ajenos al cargo de administrador. Esta distinción tampoco se puede basar exclusivamente en la calificación, laboral o mercantil, de la relación que una a la sociedad con el contribuyente.

Las rentas tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas en la medida en que se den los siguientes requisitos:

- Existencia de medios de producción en sede del socio.
- Ordenación por cuenta propia, para lo que deberá observarse si en la relación entre el socio trabajador y la sociedad concurren o no las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan a las relaciones laborales.

Por lo tanto, si el socio trabajador cuenta con medios de producción y los ordena por cuenta propia, los ingresos tendrán la consideración de rendimientos de su actividad profesional; en caso contrario, las rentas se calificarán como rendimientos del trabajo.

Finalmente, y al estar el socio vinculado con la sociedad, las operaciones deberán valorarse por su valor normal de mercado. No obstante, en el caso concreto planteado, opera la presunción del valor normal de mercado en la prestación de servicios por un socio profesional a una entidad vinculada⁹.

13. IRPF.- Exención por reinversión en la transmisión de la vivienda habitual sin haber transcurrido tres años desde la adquisición de la plena propiedad**HFB. Consulta nº 7088 de 27 de mayo de 2015**

El consultante posee desde el año 1999 la nuda propiedad de un inmueble, en el que reside desde 2011. En 2015 adquirirá la plena propiedad por donación de sus padres. Finalmente, transmitirá la vivienda antes del transcurso de tres años desde la adquisición de la plena propiedad, obteniendo una ganancia. Se plantea la posibilidad de aplicar la exención por reinversión sobre dicha ganancia.

⁹ Artículo 15 del Reglamento del IS.

La Dirección General de Hacienda ha venido entendiendo que para la aplicación del beneficio de la exención por reinversión es necesario ser titular de la plena propiedad de la vivienda. Así lo ha puesto de manifiesto en la instrucción de IRPF¹⁰. Asimismo, también se requiere que la vivienda tenga la consideración de habitual, es decir, la residencia en ella durante un periodo continuado de, al menos, tres años. Por ello, cabría plantearse si para la aplicación de la exención es también necesario que la plena propiedad se haya mantenido durante un periodo mínimo de tres años. A este respecto, la Hacienda Foral considera que dicho requisito no es exigible, bastando que se haya residido en la vivienda durante más de tres años, aun cuando la plena propiedad se hubiese adquirido con menor antelación.

II. Resoluciones económico-administrativas

1. **IVA.- Devolución de IVA a no establecidos**

TEAF de Bizkaia. Resolución de 21 de mayo de 2015

Una sociedad no residente y no establecida en el territorio de aplicación del impuesto presentó ante la Diputación Foral de Bizkaia autoliquidación por IVA con resultado a devolver. Sin embargo, dicha solicitud fue denegada, al entender que el Concierto Económico no distribuye competencias entre el País Vasco y la Administración del Estado en relación con el IVA de los sujetos pasivos no establecidos.

El tribunal confirma el criterio de Hacienda al entender que el Concierto no establece ninguna norma respecto a la exacción e inspección del IVA correspondiente a sujetos pasivos no residentes y no establecidos. Por ello, en la medida en que no se determina expresamente la competencia de la Diputación Foral de Bizkaia para el caso de los no establecidos, dicha Diputación Foral no es competente para la exacción del IVA.

2. **ITPAJD.- Sujeción de las compras de objetos usados de oro realizadas por empresarios a particulares**

TEAF de Bizkaia. Resolución de 18 de junio de 2015

La cuestión que se plantea en esta reclamación consiste en determinar si están sujetas o no por transmisiones patrimoniales onerosas las compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales realizadas por una sociedad dedicada a su adquisición y posterior venta a otras empresas para su fundición.

La sociedad recurrente defiende la tesis de la no sujeción, amparándose en la jurisprudencia¹¹. Igualmente, la tesis de la no sujeción de estas operaciones ha sido recogida en diversos pronunciamientos por varios tribunales superiores de justicia, como los de Andalucía, Cataluña o Galicia.

¹⁰ Instrucción 1/2014, de 31 de marzo, apartado 8.12.

¹¹ Tribunal Supremo, sentencias de 18 de enero de 1996 (recurso de casación 36467/1991), 15 de diciembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina 19/2009) y 16 de diciembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina 20115/2009).

Pese a estos pronunciamientos, el tribunal económico-administrativo defiende que dichas compras se encuentran sujetas a transmisiones patrimoniales onerosas, ya que sitúa la delimitación entre el IVA y el ITPAJD en atención únicamente a la condición del transmitente y a su actuación o no en el ejercicio de una actividad económica, de tal manera que si el transmitente es un particular, o no actúa en el ejercicio de una actividad económica, la operación estará sujeta al Impuesto de Transmisiones.

3. IRPF.- Concepto de impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF para la exención por trabajos realizados en el extranjero

TEAF de Bizkaia. Resolución de 18 de junio de 2015

El Servicio de Tributos Directos discutió a la persona física recurrente la aplicación de la exención por determinados trabajos efectivamente realizados en el extranjero. En particular, entendía que no había quedado suficientemente acreditado que en el territorio en el que la persona física había estado desplazada (un país africano con el que España no tenía suscrito un convenio fiscal) se aplicase un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF.

El tribunal considera que, a estos efectos, debe atenderse a la definición de impuesto análogo recogida en la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia¹². Este precepto considera suficiente la aplicación en el territorio en cuestión de un tributo cuyo objeto sea el gravamen de la renta, entendida esta de un modo significativamente amplio. Así, no se precisa que la imposición se aplique precisamente a la renta, sino que puede gravarla a través de elementos indiciarios como los ingresos. Este criterio de interpretación amplia resulta especialmente predicable del IRPF, por lo que el tribunal admite a estos efectos las cotizaciones a la seguridad social.

4. IRPF.- Indemnización por extinción de un contrato de alta dirección

TEAF de Bizkaia. Resolución de 23 de abril de 2015

Se discute la posibilidad de considerar exenta la indemnización derivada de un contrato de alta dirección en un supuesto de extinción del contrato por voluntad del empresario. De acuerdo con el contrato, el alto directivo tenía derecho a una indemnización equivalente a la que resultara para el supuesto de despido improcedente o nulo, también fijada en el propio contrato.

De acuerdo con la Norma Foral del IRPF, están exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores. En este sentido, la normativa reguladora de la relación laboral del personal de alta dirección¹³ establece una indemnización para el caso de desistimiento del empresario, a falta de pacto en el contrato, de siete días de salario por año trabajado. Por ello, cabe cuestionarse, según el tribunal, si las indemnizaciones a percibir por un alto directivo tienen carácter obligatorio. El tribunal considera que el Real Decreto 1382/1985 no establece ningún mínimo obligatorio para las indemnizaciones del personal de alta dirección, toda vez que las señaladas son "a falta de pacto", por lo que la totalidad de la indemnización quedaría sujeta y no exenta al IRPF.

¹² Disposición adicional 24ª.

¹³ Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.

Esta resolución no se acomoda, a nuestro juicio, a la doctrina de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, según la cual la indemnización de siete días de salario por año de servicio tiene la consideración de obligatoria. En concreto en su sentencia de 22 de abril de 2014¹⁴ estableció que, en caso de desistimiento del empresario, el alto directivo tiene derecho a las indemnizaciones pactadas en el contrato, y, a falta de pacto, a siete días de salario por año de servicio con el límite de seis mensualidades, incluso en el supuesto en el que se hubiera acordado que el desistimiento sin causa no conlleva indemnización.

5. *ISD.- El momento de la adquisición de la nuda propiedad es el momento del fallecimiento del causante: aplicación a supuestos de usufructos sucesivos*

TEAF de Gipuzkoa. Resolución de 4 de marzo de 2015

La adquisición *mortis causa* del pleno dominio, del usufructo o de la nuda propiedad, de la vivienda habitual en la que el adquirente hubiese convivido con el transmitente durante los dos años anteriores a la transmisión goza de una reducción del 95% en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, con un límite máximo de reducción.

En el supuesto analizado en la resolución, con motivo del fallecimiento del causante se estableció un único nudo propietario y dos usufructos vitalicios sucesivos sobre la vivienda habitual. Hasta el momento de su fallecimiento el causante había convivido en la vivienda por más de dos años con sus tres sucesores, nudo propietario y usufructuarios sucesivos.

Tras ocho años, el primer usufructuario fallece, lo que produce la extinción del primer usufructo y su sustitución por un segundo usufructo. Dado que este segundo usufructo tenía un valor inferior al del primero, ello supuso un aumento del valor a efectos fiscales de la nuda propiedad. El nudo propietario presentó una nueva declaración en la que incluyó la reducción por convivencia familiar.

A efectos de determinar si concurre el requisito de convivencia el Servicio de Gestión de Impuestos Directos se fijó en los dos años inmediatamente anteriores a la muerte del primer usufructuario. Por ello, consideró que el nudo propietario no había convivido con el transmitente, esto es, el causante que instituyó la nuda propiedad y los usufructos sucesivos, como no podía ser de otra forma, puesto que había fallecido años antes.

Sin embargo, la liquidación correspondiente a la extinción del usufructo se corresponde con una transmisión *mortis causa* no del usufructuario, sino del instituyente al nudo propietario. Por ello, con buen criterio, el nudo propietario alegó que ambos usufructos sucesivos se constituyeron por el mismo título constitutivo al fallecimiento del causante, por lo que el periodo a considerar para determinar si concurre el requisito de convivencia era el inmediatamente anterior al fallecimiento de este.

El tribunal resuelve que, de acuerdo con el artículo 657 del Código Civil, los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte, por lo que da la razón al nudo propietario.

¹⁴ Recurso de casación nº 1197/2013.

TEAF de Gipuzkoa. Resolución de 4 de marzo de 2015

Como complemento de la anterior resolución, lo que se dilucida en esta, de la misma fecha, es la otra parte del conflicto: la liquidación por Impuesto sobre Sucesiones por la constitución del segundo usufructo y la posibilidad de que el sucesor -el segundo usufructuario en este caso- pudiera aplicar la reducción por convivencia con el causante.

Para ello, una vez más, es preciso concluir si el momento de la transmisión del causante al segundo usufructuario se produjo en la fecha de fallecimiento del causante, como alegaba el reclamante con fundamento en la normativa civil, o bien en la fecha de fallecimiento de la primera usufructuaria, como alegaba el Servicio de Gestión de Impuestos Directos.

El tribunal sostiene que a este respecto existe un criterio específico fiscal, según el cual toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, término, fideicomiso, o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día que dichas limitaciones desaparezcan¹⁵. Por tanto, esta transmisión debe entenderse efectuada a efectos fiscales en el momento de la desaparición de la limitación, que no es otro que la muerte del primer usufructuario. De este modo, resuelve que no se cumple el requisito de convivencia durante los dos años anteriores exigido para la reducción.

Por nuestra parte, creemos que esta interpretación no se ajusta al espíritu y finalidad de la norma, cuando además el nudo propietario y los dos usufructuarios habían seguido conviviendo en la vivienda tras el fallecimiento del causante.

III. Sentencias**1. Procedimiento tributario.- Efectos vinculantes de las consultas tributarias para los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos****TSJ del País Vasco. Sentencia 122/2015, de 13 de marzo de 2015**

El contribuyente, en situación de jubilación parcial desde el año 2008, procedió en el año 2009 al rescate parcial de la EPSV por baja voluntaria al haber transcurrido diez años desde la primera aportación, integrando dicho rendimiento al 60 %. En el año 2010 el sujeto pasivo se jubila definitivamente y procede al rescate del resto de sus aportaciones a la EPSV, esta vez por la contingencia de jubilación, integrando igualmente el rendimiento al 60 %. La Hacienda Foral de Bizkaia practicó liquidación provisional al contribuyente al considerar que, una vez producida su jubilación parcial en el año 2008, no cabía el rescate de la EPSV por baja voluntaria. Este criterio contravenía la postura mantenida por la propia Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia en contestaciones a consultas vinculantes anteriores¹⁶.

¹⁵ Artículo 23.3 de la Norma Foral del ISD.

¹⁶ Consultas de la Hacienda Foral de Bizkaia de 4 diciembre de 2006, 26 de agosto de 2008, 19 de febrero de 2009, 15 febrero de 2010 y 20 de diciembre 2010. No obstante, este supuesto parece no tener cabida en la actualidad al haberse modificado la normativa reguladora de las EPSV en el año 2012 (Ley 5/2012, de 23 de febrero) y recogerse que la jubilación anticipada, la flexible la parcial y otras situaciones reconocidas por la seguridad social se asimilan a la jubilación.

El recurrente alegó, entre otros motivos, la infracción del artículo 86.1 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia. Según este, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes para los órganos encargados de la aplicación de los tributos y se deberán aplicar los criterios contenidos en las mismas siempre que exista identidad en los hechos y circunstancias, salvo que de forma motivada se modifique por el mismo órgano competente para la contestación la doctrina administrativa aplicable. Por este motivo, la Sala, sin entrar en el resto de motivos alegados, acoge estas alegaciones y revoca las resoluciones recurridas.

La línea de esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia es la misma de las recientes resoluciones del TEAC emitidas en septiembre pasado todas ellas de 10 de septiembre de 2015. En estas resoluciones precisa que las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos son vinculantes para los órganos de gestión e inspección, encargados de la aplicación de los tributos, pero no para los tribunales económico-administrativos, a los cuales solo vincula la propia doctrina del TEAC. Y, finalmente, en dos resoluciones de 22 de septiembre de 2015, el TEAC concluye que las resoluciones de la DGT dan al contribuyente un derecho subjetivo que obliga a la Administración a seguir en sus actuaciones los criterios sentados en ellas, siempre que se dé la identidad de hechos que prevé la ley. Por ello, si la Administración dicta un acto administrativo en contra de la doctrina de la DGT y ese acto es impugnado, debe ser anulado, sin entrar a analizar cuál sería la doctrina correcta.

2. *ITPAJD (Actos Jurídicos Documentados).- Novación de un crédito con garantía hipotecaria*

TSJ del País Vasco. Sentencia 164/2015, de 15 de abril de 2015

La sociedad recurrente solicita la aplicación a la novación de un crédito hipotecario de la exención prevista en la normativa foral guipuzcoana¹⁷ para las operaciones de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios. Se funda en la doctrina y jurisprudencia existentes en relación con la normativa estatal al respecto, que desde la Ley 41/2007 equiparó el tratamiento de los préstamos y de los créditos hipotecarios. La Hacienda Foral y el TEAF de Gipuzkoa se opusieron a esta pretensión alegando la diferente regulación existente en el ámbito estatal y en el foral, puesto que la equiparación, a estos efectos, de los créditos a los préstamos hipotecarios no se produjo en la normativa guipuzcoana hasta el año 2013, con la Norma Foral 5/2013.

Igualmente, la Sala entiende que la normativa foral del ITPAJD debe ser interpretada atendiendo a sus propios términos y finalidad, y no a los establecidos por la normativa estatal, so pena de menoscabar las potestades normativas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Atiende por ello a la distinción civil y mercantil entre préstamos y créditos, y no a su equiparación en la normativa fiscal común, lo que le lleva a concluir en la no exención de las operaciones relativas a créditos hipotecarios.

¹⁷ Artículo 41.I.B).28 de la Norma Foral de ITPAJD.

IV. Normativa- Álava

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

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2015, del Consejo de Diputados de 21 de julio, por el que se modifica la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (BOTH A 31 julio)

El Concierto Económico establece que el IRNR es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, excepto en el supuesto de rentas obtenidas mediante establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco. Por ello, debido a las modificaciones introducidas en las normas estatales¹⁸, se ha procedido a la adaptación de la normativa foral a lo dispuesto en territorio de régimen común.

En este sentido, se han modificado los tipos de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en cuanto a la imposición de las rentas obtenidas por contribuyentes sin establecimiento permanente, pasando a tributar dichas rentas a un tipo del 19,5% a partir del 12 de julio, frente al 20% establecido anteriormente.

Por último, cabe recordar que estas estarán sujetas a un tipo de gravamen del 19% a partir de 1 de enero de 2016.

Decreto Foral 41/2015, del Consejo de Diputados de 21 de julio, que modifica determinados tipos de retención e ingreso a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, a fin de ajustarlos a la normativa de régimen común (BOTH A 31 julio) y Decreto Foral 48/2015, del Consejo de Diputados de 4 de agosto, que modifica determinados tipos de retención (BOTH A 21 agosto)

De acuerdo con el Concierto Económico, los tipos de retención aplicables a actividades económicas, capital mobiliario y determinados premios deberán ser iguales a los de la normativa común. El legislador foral ha querido también equiparar a los de territorio común los tipos de retención aplicables a otros tipos de rentas: ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos en acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva y arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles.

El cambio de los nuevos tipos de retención que por imperativo del Concierto deben coincidir con los de territorio común es efectivo desde el 12 de julio de 2015; las restantes modificaciones de tipos son aplicables desde el 1 de septiembre de 2015.

¹⁸ Real Decreto-Ley 9/2015 de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico.

Los cambios anteriores se resumen en la siguiente tabla:

	2015			2016
	01/01 - 11/07	Desde 12/07	Desde 01/09	
Profesionales (general)	19,00%	15,00%	15,00%	15,00%
Rentas del ahorro (salvo IIC)	20,00%	19,50%	19,50%	19,00%
Premios	20,00%	19,50%	19,50%	19,00%
Rentas IIC	20,00%	20,00%	19,50%	19,00%
Arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles	2,00%	20,00%	19,50%	19,00%
Administradores	35,00%	35,00%	35,00%	35,00%
Impuesto sobre Sociedades	20,00%	19,50%	19,50%	19,00%

Decreto Foral 53/2015, del Consejo de Diputados de 15 de septiembre, que modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril (BOTH A 25 de septiembre)

La presente disposición adapta para el Territorio Histórico de Álava las modificaciones introducidas en la normativa estatal del IVA por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto. Entre las modificaciones introducidas, las más significativas son las siguientes:

- (i) Se modifica el límite de exclusión para optar por el régimen simplificado del IVA, que pasa a fijarse de la siguiente forma:
 - (a) 150 000 euros anuales para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas.
 - (b) 250 000 euros anuales para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas del sujeto pasivo que se determinen por la Administración Tributaria.
 - (c) Se fija en 150 000 euros anuales, excluido el IVA, el límite para las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios realizadas para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.
- (ii) Se modifican los límites de exclusión para el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:
 - (a) El límite del conjunto de operaciones comprendidas en dicho régimen especial realizadas durante el año inmediato anterior se fija en 250 000 euros.
 - (b) El límite relativo a las operaciones realizadas durante al año inmediatamente anterior, distintas de las recogidas en el punto a) anterior, se fija en 150 000 euros.
 - (c) Se fija en 150 000 euros anuales, excluido el IVA, el límite para las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios realizadas para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

- (iii) Régimen especial de grupos de entidades. Se incluye un nuevo apartado 7 en el artículo 61bis, en el que se especifica qué se entiende por vinculación financiera, económica y organizativa a los efectos de la aplicación del mismo:
- (a) Se considerará que existe vinculación financiera cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas.
 - (b) Se considerará que existe vinculación económica cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.
 - (c) Se considerará que existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

Asimismo, se introduce una presunción *iuris tantum* de que cuando una entidad dominante cumpla con el requisito de la vinculación financiera también cuenta con vinculación económica y organizativa.

V. Normativa - Bizkaia

1. **Modificaciones de diversas normas forales para adaptarlas a la normativa común y europea**

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 128/2015, de 21 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de pagos a cuenta (BOB de 28 de julio de 2015)

Con efectos desde 12 de julio de 2015, el Territorio Histórico de Bizkaia adapta los tipos de retención a cuenta del IRPF y del IS de los conceptos que, de acuerdo con el Concierto Económico, deben ser idénticos a los de territorio común, en el mismo sentido expuesto en el apartado 4.1 anterior.

Asimismo, en el sentido expuesto en dicho apartado, también se han adaptado con efectos 1 de septiembre de 2015 los tipos de retención a cuenta del IRPF y del IS sobre rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles y de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.

Decreto Foral Normativo 4/2015, de 21 de julio, por el que se modifica la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (BOB de 28 de julio de 2015)

Con efectos desde 12 de julio de 2015, el Territorio Histórico de Bizkaia ha adaptado los tipos de gravamen del IRNR que, de acuerdo con el Concierto Económico, deben ser idénticos a los de territorio común, en el mismo sentido expuesto en el apartado 4.1 anterior.

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 140/2015, de 28 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre (BOB de 4 de agosto de 2015)

Con efectos desde el 1 de enero de 2014 se establecen una serie de requisitos para la aplicación de los incentivos para el fomento de la cultura, concretamente de la deducción de la cuota líquida para inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, como consecuencia de la adecuación de la normativa a la publicación de la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual, de 15 de noviembre de 2013.

2. Nueva Tarjeta de Coordinadas BizkaiBai

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 84/2015, de 23 de junio, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio, en relación con la Tarjeta de Coordinadas BizkaiBai (BOB de 29 de Junio de 2015)

Se aprueba la Tarjeta de Coordinadas BizkaiBai como sistema de identificación y firma electrónica, diferenciándola de la plataforma de servicios de administración electrónica, denominada también BizkaiBai, a la que venía ligada hasta la fecha.

VI. Normativa - Gipuzkoa

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

Decreto Foral 73/2015, de 28 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por el que se modifican para 2015 determinados tipos de retención e ingreso a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades (BOG de 30 de julio de 2015) y Decreto Foral 79/2015, de 1 de septiembre, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por el que se modifican para 2015 los tipos de retención e ingreso a cuenta derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles y de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva (BOG de 2 de septiembre de 2015)

Con efectos desde 12 de julio de 2015, el Territorio Histórico de Gipuzkoa ha adaptado los tipos de retención a cuenta del IRPF y del IS de los conceptos que, de acuerdo con el Concierto Económico, deben ser idénticos a los de territorio común, en el mismo sentido expuesto en el apartado IV.1 anterior.

Asimismo, con efectos desde 1 de septiembre de 2015, el Territorio Histórico de Gipuzkoa ha adaptado los tipos de retención a cuenta del IRPF y del IS sobre rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles y de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva a los establecidos en territorio común, en el mismo sentido expuesto en el apartado IV.1 anterior.

2. **Modificación del Impuesto sobre Sociedades, el IRNR y el ITPAJD**

Decreto Foral-Norma 2/2015, de 20 de octubre, por el que se modifican el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOG de 27 de octubre de 2015).

El Decreto Foral-Norma 2/2015, de 20 de octubre, tiene por objeto incorporar las modificaciones introducidas en la normativa de régimen común en el ámbito del IS, el IRNR y el ITPAJD.

Por lo que respecta al IS, y puesto que en relación con los grupos fiscales se ha de aplicar idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado, se modifica la definición de grupo fiscal, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015¹⁹.

En relación con el IRNR, y con efectos desde 12 de julio de 2015, se adaptan los tipos de gravamen del IRNR que, de acuerdo con el Concierto Económico, deben ser idénticos a los de territorio común, en el mismo sentido expuesto en el apartado IV.1 anterior.

Por último, en cuanto al ITPAJD, con efectos desde el 1 de enero de 2015, la nueva normativa deja sin contenido la exención relativa a las operaciones de constitución y aumento de capital de las entidades de capital-riesgo y establece que los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos financieros y los fondos de capital riesgo estarán exentos de todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias.

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

¹⁹ Los nuevos criterios para determinar el grupo fiscal fueron objeto de estudio individualizado en la Newsletter Fiscal Foral País Vasco de mayo de 2015.

Abreviaturas empleadas

BOB	Boletín Oficial de Bizkaia
BOG	Boletín Oficial de Gipuzkoa
BOTHA	Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava
DGT	Dirección General de Tributos
EPSV	Entidad de Previsión Social Voluntaria
HFA	Hacienda Foral de Álava
HFB	Hacienda Foral de Bizkaia
HFG	Hacienda Foral de Gipuzkoa
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
NFGT	Norma Foral General Tributaria
NFIS	Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades
PGC	Plan General de Contabilidad
TEAF	Tribunal Económico-Administrativo Foral
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

