

Instrucción 4/2013, de 13 de diciembre, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen criterios interpretativos en relación con la entrada en vigor de determinadas Normas Forales.

En el Boletín Oficial de Bizkaia número 238 del viernes 13 de diciembre de 2013 se han publicado las siguientes Normas Forales:

- Norma Foral 10/2013, de 5 de diciembre, de modificación del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

- Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La disposición final primera de la Norma Foral 10/2013, de 5 de diciembre, de modificación del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone lo siguiente:

“Primera. Entrada en vigor

La presente Norma Foral entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el “Boletín Oficial de Bizkaia” con efectos desde el día 1 de enero de 2014.”

La disposición final primera de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone lo siguiente:

“Primera. Entrada en vigor

Esta Norma Foral entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia», con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.”

La disposición final primera de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dispone lo siguiente:

“Primera. Entrada en vigor

La presente Norma Foral entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia», produciendo efectos desde el día 1 de enero de 2014. En el caso de contribuyentes que operen mediante establecimiento permanente, esta Norma Foral será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014.

Y la disposición final primera de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone lo siguiente:

“Primera. Entrada en vigor y efectos.

Uno. La presente Norma Foral entrará en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia y surtirá efectos desde el día 1 de enero de 2014.

Dos. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la presente Norma Foral será de aplicación a las rentas obtenidas a partir del 1 de enero de 2014 y a las que corresponda imputar a partir de dicha fecha, con arreglo a los criterios de imputación temporal contenidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anteriormente vigente.”

Las cuatro Normas Forales establecen que sus efectos se van a producir bien a partir del 1 de enero de 2014 bien para los períodos impositivos iniciados a partir del 1

de enero de 2014, con lo que inequívocamente están difiriendo en el tiempo su aplicación hasta ese momento.

Ahora bien, las cuatro Normas Forales disponen igualmente que su entrada en vigor se producirá el día de su publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia, excepto la Norma Foral 10/2013, de 5 de diciembre, que establece su entrada en vigor el día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial de Bizkaia.

Se produce, en consecuencia, una diferenciación entre el momento de entrada en vigor de las Normas Forales y el momento en el que van a desplegar efectos jurídicos vinculantes, produciéndose un diferimiento de este último momento hasta el día 1 de enero de 2014 o a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, según los casos.

La filosofía que preside la reforma fiscal que se ha aprobado por las Juntas Generales de Bizkaia mediante estas cuatro Normas Forales es que la regulación actualmente vigente concluya sus efectos el 31 de diciembre de 2013 y la nueva regulación empiece a producir sus efectos, sin solución de continuidad, a partir del 1 de enero de 2014, o cuando se trata de períodos impositivos iniciados a partir de una fecha, la diferenciación entre los iniciados antes del 1 de enero de 2014 o a partir de dicha fecha.

Algunas disposiciones de esas Normas Forales han establecido sus efectos respecto a situaciones nacidas bajo la normativa que se deroga utilizando en unos casos la referencia a la fecha concreta del 1 de enero de 2014 y en otros casos a la fecha de entrada en vigor de la respectiva Norma Foral, lo que puede plantear dudas de interpretación sobre si hace referencia a la fecha “formal” de entrada en vigor de las Normas Forales, el 13 ó el 14 de diciembre de 2013, o la fecha “material” de entrada en vigor de las Normas Forales, que es la correspondiente al 1 de enero de 2014 o a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.

Una interpretación sistemática y teleológica de las disposiciones citadas, que integra no solamente su dicción literal sino la adecuada transición entre las regulaciones que se derogan y las que se instauran por estas Normas Forales, así como la propia coherencia de las mismas abona la tesis de que la referencia que se ha querido establecer en todas esas disposiciones tiene que ver con la fecha “material” de entrada

en vigor de las Normas Forales, pues una interpretación diferente podría llevar a situaciones absurdas desde un punto de vista finalista.

Es más, si analizamos algunos preceptos de las diferentes Normas Forales, vemos que el legislador ha utilizado indistintamente los conceptos de fecha de entrada en vigor y el momento temporal del 1 de enero de 2014, cuando ha disciplinado algunos de esos tratamientos tributarios.

Así, por ejemplo, en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, podemos ver que su disposición transitoria quinta lleva por título el siguiente:

*“Bases imponibles negativas anteriores a la **entrada en vigor** de esta Norma Foral”*

Y, sin embargo, en su texto dispositivo, nos aclara lo siguiente:

*“Las bases imponibles negativas pendientes de compensación **al inicio del primer período impositivo en que sea de aplicación esta Norma Foral** podrán compensarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 55 de la misma con las bases imponibles positivas de los períodos impositivos posteriores, comenzando a computar el plazo de quince años establecido en el apartado 1 de dicho artículo el 1 de enero de 2014.”*

Por su parte, si atendemos ahora a la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podemos ver en el inciso final del anteúltimo párrafo de su exposición de motivos lo siguiente:

*“[...] Asimismo, cabe mencionar el régimen transitorio de la deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica con el fin de proteger a los contribuyentes que hayan aportado cantidades por este concepto con anterioridad a **la entrada en vigor** de esta Norma Foral.”*

Y la disposición transitoria que regula la cuestión, que es la vigesimoprimera, establece expresamente lo siguiente:

“Vigesimoprimera. Régimen transitorio de la deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica.

*Los contribuyentes que **con anterioridad a 1 de enero de 2014** hubieran depositado cantidades en cuentas de entidades de crédito destinadas a la realización de los gastos e inversiones necesarios para el inicio de una actividad económica, según lo establecido en el artículo 92 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que en dicha fecha no hubiera transcurrido el plazo de 3 años desde la apertura de la cuenta, podrán seguir aplicando dicha deducción en los términos previstos en el citado precepto.”*

Como hemos podido comprobar, por tanto, las Normas Forales, cuando utilizan el concepto de entrada en vigor en sus disposiciones transitorias o la fecha del 1 de enero de 2014, está utilizando un mismo concepto jurídico en sentido material, pese a que la semántica varíe en unos supuestos y en otros.

En consecuencia, y ante las dudas que pueden plantear esas diferencias, la necesaria seguridad jurídica en la aplicación de las Normas Forales mencionadas hacen que esta Dirección General de Hacienda considere preciso establecer que el criterio interpretativo que seguirán los órganos dependientes de la misma al interpretar estas disposiciones será entender en todos los supuestos como equivalentes los conceptos de entrada en vigor y de la fecha del 1 de enero de 2014, puesto que se identifica con la fecha “material” de entrada en vigor de la reforma fiscal y por ser la única interpretación que se compadece con la aplicación de los criterios sistemático, teleológico y de coherencia interna a la nueva regulación.

En virtud de todo lo expuesto,

RESUELVO

Primero. Referencias a la entrada en vigor de la Norma Foral 10/2013, de 5 de diciembre, de modificación del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Las referencias que se realizan en el cuarto párrafo de la exposición de motivos y en las disposiciones transitorias primera y segunda de la Norma Foral 10/2013, de 5 de diciembre, de modificación del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a la fecha de entrada en vigor de la misma, se entienden realizadas al día 1 de enero de 2014 a los efectos de lo previsto en los mencionados preceptos.

Segundo. Referencias a la entrada en vigor de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las referencias que se realizan en las disposiciones transitorias primera, segunda, tercera, cuarta, sexta, décima, undécima, duodécima y decimotercera y en el apartado 1 de la disposición derogatoria única de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a la fecha de entrada en vigor de la misma, se entienden realizadas al primer día del primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2014 a los efectos de lo previsto en los mencionados preceptos.

Las referencias que se realizan en las disposiciones transitorias quinta y sexta de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, al día 1 de enero de 2014 se entienden realizadas al primer día del primer período impositivo que se inicie a partir de dicha fecha.

Tercero. Referencias a la entrada en vigor de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

La referencia que se realiza en el apartado 1 de la disposición derogatoria única de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a la fecha de entrada en vigor de la misma, se entiende realizada al día 1 de enero de 2014 o al primer día del primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2014, según proceda, a los efectos de lo previsto en el mencionado precepto.

Cuarto. Referencias a la entrada en vigor de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las referencias que se realizan en las disposiciones transitorias decimoquinta, decimonovena y vigésima de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la fecha de entrada en vigor de la misma, se entienden realizadas al día 1 de enero de 2014 a los efectos de lo previsto en los mencionados preceptos.

En Bilbao, a 13 de diciembre de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA

Fdo.: Félix Ayarza Palma