

# A ctualidad Fiscal

## ACTUALIDAD ÁLAVA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Álava desde 6 de diciembre de 2005 a 31 de mayo de 2006

Decreto Foral 72/2005, del Consejo de Diputados de 15 de noviembre, que regula el aplazamiento y fraccionamiento del pago de las deudas no tributarias.  
(B.O.T.H.A. nº 137 de 5-12-05) (Norma Foral General Tributaria)

Norma Foral 57/2005, de 19 de diciembre, de Medidas Tributarias para el año 2006.  
(B.O.T.H.A. nº 148 de 30-12-05, Suplemento) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo)

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2005, del Consejo de Diputados de 30 de diciembre, que modifica el artículo 29, apartado 1, letra a) de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.  
(B.O.T.H.A. nº 148 de 30-12-05) (Impuesto sobre Sociedades)

Decreto Foral 75/2005, del Consejo de Diputados, de 13 de diciembre, que modifica el Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre, y actualiza para el ejercicio 2006 los signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
(B.O.T.H.A. nº 148 de 30-12-05) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Decreto Foral 78/2005, del Consejo de Diputados, de 28 de diciembre, que modifica diversos preceptos del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre.  
(B.O.T.H.A. nº 148 de 30-12-05) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Decreto Foral 79/2005, del Consejo de Diputados de 28 de diciembre, que modifica el artículo 103 del Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre, sobre tabla de retenciones aplicables a los rendimientos de trabajo sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
(B.O.T.H.A. nº 148 de 30-12-05) (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Decreto Foral 80/2005, del Consejo de Diputados de 28 de diciembre, que aprueba las normas de procedimiento aplicables a las consultas tributarias escritas, a las propuestas previas de tributación

y a la declaración de cláusula antielusión.  
(B.O.T.H.A. nº 8 de 20-1-06) **(Norma Foral General Tributaria)**

**Decreto Foral 2/2006**, del Consejo de Diputados de 24 de enero, que aprueba los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

(B.O.T.H.A. nº 16 de 8-2-06) **(Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte)**

**Decreto Foral 1/2006**, del Consejo de Diputados de 24 de enero, que regula para el ejercicio 2006 del régimen simplificado el Impuesto sobre el Valor Añadido.

(B.O.T.H.A. nº 17 de 10-2-06) **(Impuesto sobre el Valor Añadido)**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2006**, del Consejo de Diputados de 31 de enero, que adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones introducidas por las Leyes 22, 23 y 30/2005 y Real Decreto-Ley 1/2006.

(B.O.T.H.A. nº 19 de 15-2-06 y nº 22 de 22-2-06) **(Norma Foral General Tributaria, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales)**

**Decreto Foral 5/2006**, del Consejo de Diputados de 7 de febrero, que, en aplicación del artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, determina las actividades prioritarias para el ejercicio 2006.

(B.O.T.H.A. nº 20 de 17-2-06) **(Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo)**

**Decreto Foral 9/2006**, del Consejo de Diputados de 28 de febrero, que modifica el Decreto Foral 111/2001, de 18 de diciembre, Texto refundido del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(B.O.T.H.A. nº 30 de 13-3-06) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)**

**Decreto Foral 11/2006**, del Consejo de Diputados de 7 de marzo, que actualiza los signos, índices o módulos aplicables a la determinación del rendimiento neto de la actividad de transporte de mercancías por carretera.

(B.O.T.H.A. nº 32 de 17-3-06) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)**

**Orden Foral 121/2006**, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 7 de marzo, por la que se aprueban las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al ejercicio 2005.

(B.O.T.H.A. nº 33 de 20-3-06) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio)**

**Decreto Foral 15/2006**, del Consejo de Diputados de 14 de marzo, que modifica el Decreto Foral 2/2006, de 24 de enero, sobre precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

(B.O.T.H.A. nº 35 de 24-3-06) **(Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Dona-**

ciones, Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte)

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2006**, del Consejo de Diputados de 21 de marzo, que adapta a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava las modificaciones de los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco establecidas por el Real Decreto Ley 2/2006, de 10 de febrero.

(B.O.T.H.A. nº 38 de 31-3-06) **(Impuestos Especiales)**

**Decreto Foral 18/2006**, del Consejo de Diputados de 4 de abril, que establece las obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

(B.O.T.H.A. nº 44 de 19-4-06) **(Impuesto sobre la Renta de no Residentes)**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2006**, del Consejo de Diputados de 25 de abril, que adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones establecidas por la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de adecuación de la regla de prorata a la Sexta Directiva Europea.

(B.O.T.H.A. nº 51 de 10-5-06) **(Impuesto sobre el Valor Añadido)**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2006**, del Consejo de Diputados de 9 de mayo, que modifica la compensación a tanto alzado aplicable al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(B.O.T.H.A. nº 57 de 24-5-06) **(Impuesto sobre el Valor Añadido)**

**Decreto Foral 34/2006**, del Consejo de Diputados de 9 de mayo, que modifica el Decreto Foral

11/2006, de 7 de marzo, de actualización de los signos, índices o módulos aplicables para determinar el rendimiento neto de la actividad de "Transporte de mercancías por carretera".

(B.O.T.H.A. nº 57 de 24-5-06) **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)**

**Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2006**, del Consejo de Diputados de 23 de mayo, que adapta a la normativa tributaria alavesa la modificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía, introducido por la Ley 6/2006, de 24 de abril.

(B.O.T.H.A. nº 60 de 31-5-06) **(Impuesto sobre el Valor Añadido)**

## ACTUALIDAD BIZKAIA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Bizkaia desde 1 de noviembre de 2005 a 15 de junio de 2006

**NORMA FORAL 9/2005**, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales.

La presente Norma Foral nace, como su predecesora la Norma Foral 5/1989, de 30 de junio, de Haciendas Locales, con el objetivo de regular un sistema de recursos de las Haciendas Locales que permita la efectiva realización, desde un punto de vista material, de los principios de autonomía y suficiencia financiera de los municipios del Territorio Histórico de Bizkaia.

No obstante, la estructura diseñada por aquel texto legal se mantiene sustancialmente en la presente Norma Foral. Así, la misma se encuentra dividida en cuatro títulos dedicados al ámbito de aplicación, los recursos de las Haciendas locales, las Entidades supramunicipales y los Entes locales menores, entre

los que destaca el segundo de ellos tanto por su relevancia como por su extensión, ya que incluye 55 de los 61 artículos integrantes de la Norma.

La elaboración de esta nueva Norma Foral obedece, principalmente, a dos novedades normativas han surgido en los últimos meses:

- Por un lado, la aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, cuya reciente entrada en vigor ha supuesto una profunda renovación y mejora del sistema tributario.

- Por otro, la nueva normativa que en materia de endeudamiento se ha aprobado en el Estado y que ha dejado a las Entidades Locales de Bizkaia con nivel de autonomía financiera menor que las de régimen común, lo cual cae en incumplimiento respecto al apartado quinto del artículo 48 del Concierto Económico.

El artículo 1 de la Norma Foral General Tributaria, dispone que la misma será de aplicación a las Entidades Locales de Bizkaia en los términos establecidos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales de este Territorio Histórico.

Por este motivo, el presente texto normativo establece, en su artículo 7 dedicado a las fuentes del ordenamiento tributario local, que la Norma Foral General Tributaria será aplicable a las entidades locales, con las especialidades contenidas en la propia Norma Foral de Haciendas Locales.

Al mismo tiempo, se recoge que mediante las ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de la Norma Foral General Tributaria.

Por otra parte, el lenguaje utilizado en este texto está adaptado plenamente al instituido por la Norma Foral 2/2005, General Tributaria. Claro ejemplo de ello lo constituyen los artículos dedicados a los procedimientos de revisión, entre los que destacan el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa.

En lo que respecta al primero, está diseñado a imagen y semejanza del recogido en la mencionada Norma Foral, con las especialidades propias del ámbito local. Hay que tener en cuenta que, en el ámbito hacendístico local, este recurso tiene una importancia aún mayor si se quiere que en la Hacienda foral, dado que generalmente es el paso previo único y, por tanto, necesario para aquel contribuyente que desea acceder al recurso contencioso-administrativo, dada la inexistencia de la reclamación económico-administrativa.

Y es precisamente la regulación de esta última una de las mayores novedades del nuevo texto normativo. Un solitario artículo, el 14, supone una innovación de significativo calado al establecer, por un lado la capacidad del municipio de Bilbao para disponer de su propio Tribunal Económico Administrativo, y por otro la posibilidad de que otros municipios cuenten con un órgano similar propio siempre que cuenten con más de 75.000 habitantes y así lo aprueben las Juntas Generales.

Junto a otras novedades de menor importancia, el Capítulo VII del Título II, dedicado a las Operaciones de Crédito, es otro de los más destacados, tanto por su importancia a nivel económico como por las modificaciones que introduce.

Se ha optado por una más pormenorizada regulación, distinguiendo claramente las operaciones de crédito a corto y largo plazo, e instaurándose un doble sistema de control por parte de la Diputación Foral respecto a estas últimas. Así el artículo 55,

uno de los más extensos del texto, establece los supuestos en los que aquellas las operaciones financieras necesitan autorización por parte de la Diputación y aquéllas que se limitan a un informe preceptivo no vinculante.

Por último, los Títulos III y IV, dedicados respectivamente a las Entidades Supramunicipales y a la Entidades Locales Menores, mantienen la regulación establecida en la normativa anterior.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.**

Se procede a través de este Decreto Foral Normativo a la aprobación de un nuevo tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades que se somete a la preceptiva consideración de las Juntas Generales de Bizkaia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. En cualquier caso, el tipo se propone con carácter provisional, de manera que se incluye una autorización a la Diputación Foral para que, en el supuesto de que finalmente se confirmen las tesis defendidas por las Instituciones Forales, se proceda a compensar por la diferencia resultante de la aplicación del tipo propuesto y el del 32,5 por ciento, ahora suspendido.

Por otro lado, la suspensión cautelar de la vigencia de la nueva redacción del artículo 37 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, establecida a través de los Autos ya mencionados, ha dado lugar a que en estos momentos no existan determinados límites para la aplicación de la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos, cuya inexistencia ampliaría en exceso su ámbito de aplicación para una correcta liquidación del tributo. Así mismo se proce-

de a determinar la aplicación, con carácter transitorio, de los coeficientes de amortización correspondientes a la depreciación efectiva a efectos fiscales vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Norma Foral del impuesto.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2005, de 30 de diciembre, por el que se adaptan diversas disposiciones tributarias.**

El vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Asimismo, el artículo 21 del citado Concierto Económico establece que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, sin perjuicio de que a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les sea de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 del mismo.

Determinadas disposiciones de carácter tributario, dictadas recientemente en el ámbito estatal, contienen modificaciones normativas en la regulación de los Impuestos citados, por lo que el presente Decreto Foral Normativo tiene por objeto efectuar la obligada adaptación del sistema tributario vizcaíno a las mismas.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2006, de 21 de marzo, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La ley 30/2005, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006 contiene modificaciones normativas en la regulación del citado Impuesto, por lo que el presente Decreto Foral Normativo tiene por objeto efectuar la obligada adaptación del sistema tributario vizcaíno a las mismas.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2006, de 11 de abril, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorata a la Sexta Directiva europea.**

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido supone la transposición de las previsiones contenidas en la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios.

Desde el 1 de enero de 1998, y como consecuencia de diversas modificaciones normativas, la percepción de subvenciones que no formaran parte de la base imponible de este Impuesto implicaba una limitación en el derecho a la deducción para

los empresarios o profesionales.

Recientemente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 6 de octubre de 2005, ha declarado que esta limitación no era conforme con la Sexta Directiva, lo que obliga a modificar estos preceptos. Según se señala en la Sentencia, únicamente cabe la inclusión de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones en el denominador de la prorata cuando los empresarios o profesionales que las perciban estén obligados a su aplicación por realizar operaciones que generan el derecho a la deducción junto con otras que no lo generan.

Por otra parte, se incrementa, también, la compensación a tanto alzado del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

**DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2006, de 9 de mayo, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo al concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía.**

El vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

En este sentido, la Ley 6/2006, de 24 de abril, contiene modificaciones normativas en la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo relativo a la aplicación del tipo superreducido del 4 por 100 a todas las operaciones de entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones, servicios de reparación o adaptación de vehículos para personas con movilidad reducida, para incluir todos los vehí-

culos destinados al transporte de estas personas, con independencia de quien sea el conductor y siempre que sirva como medio de transporte habitual para personas minusválidas.

**DECRETO FORAL 178/2005, de 28 de noviembre, por el que se modifican los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo.**

La Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta.

En desarrollo de la citada materia, el Decreto Foral 132/2002, de 29 de julio, regula los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo personal.

El artículo 102 del citado Decreto Foral recoge las tablas de retenciones, que han venido siendo actualizadas periódicamente para adecuarlas a la evolución económica de nuestra sociedad.

El presente Decreto Foral recoge unos nuevos porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo desde el día 1 de enero del año 2006.

**DECRETO FORAL 179/2005, de 28 de noviembre, por el que se modifica el régimen de pagos fraccionados relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras modificaciones tributarias.**

El Título VI del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se verá sustancialmente reformado mediante el presente Decreto Foral con el objetivo de aproximar lo más posible a su realidad económica las cuantías de los pagos que, a

modo de anticipo, han de efectuar quienes ejerzan actividades económicas.

De este modo, la modificación fundamental recogida en este texto normativo consiste en la eliminación de la opción de ingresar el 20 por 100 de la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles devengados en cada trimestre natural, que posibilitaba la regulación anterior para quienes realizaran actividades sometidas al método de estimación directa.

Por lo tanto, a partir del 1 de enero de 2006, la cuantía del pago fraccionado quedará fijada en el 5 por 100 de los rendimientos netos de la actividad económica obtenidos en el penúltimo año anterior al que corresponda dicho pago. Esta remisión al penúltimo ejercicio posibilitará, en un futuro cercano, que la Administración tributaria pueda realizar la liquidación correspondiente a estos pagos fraccionados en sustitución del actual régimen de autoliquidación.

No obstante y siendo respetuosos con la realidad económica del contribuyente, se recoge la posibilidad de que éste, cuando considere que los pagos fraccionados que le correspondería efectuar de acuerdo a las reglas establecidas no se corresponden con sus rendimientos o ingresos reales, pueda solicitar su revisión al Servicio de Tributos Directos, quien determinará la base sobre la que efectuar los pagos.

Por último, el Decreto Foral incluye ciertas modificaciones de carácter eminentemente técnico tanto en el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante el Decreto Foral 106/2001, de 5 de junio, como en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante el Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio.

**DECRETO FORAL 180/2005, de 28 de noviembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2006.**

El apartado 2 del artículo 43 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2006, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, el apartado 11 del artículo 15 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción dada por la Norma Foral 7/2005, de 23 de junio, de Medidas Tributarias en 2005, recoge que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas. La primera de éstas establece que se multiplicará el precio de adquisición o

coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2006.

**DECRETO FORAL 201/2005, de 20 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2006.**

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

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

Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2006.



**DECRETO FORAL 215/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia.**

La aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, supone una renovación y actualización integrales de nuestra normativa tributaria general, produciendo una revisión en profundidad de la estructura y de las normas de procedimiento que debe aplicar la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones.

En el ámbito del ejercicio de las funciones de la recaudación, dicha Norma Foral establece una nueva sistemática de sus normas reguladoras, que en aras a una mayor seguridad jurídica de los obligados tributarios, incorpora algunos preceptos de naturaleza procedimental de especial relevancia contenidos hasta la entrada en vigor de la misma en el Reglamento de Recaudación aprobado en 1997. Además, en numerosos preceptos de la citada Norma Foral se producen remisiones a posteriores desarrollos reglamentarios y en otros supuestos es preciso clarificar determinadas disposiciones de la Norma Foral o regular los trámites procedimentales que deben seguir los órganos de recaudación.

En consecuencia, el Reglamento de Recaudación, aprobado mediante el presente Decreto Foral, persigue adecuar los procedimientos recaudatorios al nuevo marco legal establecido con el objetivo de optimizar la gestión recaudatoria de la Hacienda Foral de Bizkaia.

**DECRETO FORAL 228/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa.**

La aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, supuso una renovación y actualización integrales de nuestra normativa tributaria general, produciendo una revisión en profundidad de la estructura y de las normas de procedimiento que debe aplicar la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones.

El Título V de la citada Norma Foral regula todos los procedimientos de revisión en materia tributaria, tanto los que se inician de oficio por parte de la Administración Tributaria, como los que se promueven a instancia del interesado, incluyendo los recursos y reclamaciones que éste pueda presentar.

El presente Decreto Foral contiene un único artículo por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa.

El presente Reglamento de revisión está integrado por cinco títulos.

El Título I recoge disposiciones de carácter general el ámbito de aplicación, el contenido mínimo del escrito a presentar por la persona interesada, junto con las reglas de subsanación del mismo y el procedimiento para actuar mediante representante.

El Título II dedicado a los Procedimientos especiales de revisión queda dividido en cinco capítulos, que regulan el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, el procedimiento para declaración de lesividad de actos anulables, el de revocación, el dedicado a la rectificación de errores y el de devolución de ingresos indebidos.

El Título III se destina al recurso de reposición previsto en los artículos 230 a 233 de la Norma

Foral General Tributaria. El recurso potestativo de reposición, previo al económico-administrativo, se ha configurado como un procedimiento ágil, dentro del respeto a las garantías jurídicas del administrado, para tratar de resolver ante los mismos órganos de la Administración que dictaron el acto que se recurre las discrepancias que puedan surgir con motivo de la gestión tributaria.

El Título IV regula la reclamaciones económico-administrativas en sendos capítulos dedicados a las disposiciones generales y al procedimiento económico-administrativo, dividido a su vez cada uno en tres secciones. Se inicia el primer capítulo con la organización y competencias del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, para seguir con la cuantía y la acumulación de las reclamaciones y finaliza con una sección sobre los interesados. El segundo recoge la ordenación e instrucción del procedimiento, destinando su última sección al recurso extraordinario de revisión.

El Título V se divide en tres capítulos, entre los que destaca, por su innovación el primero, dedicado a la suspensión del acto recurrido. Comienza el mismo por la regulación de la suspensión de la ejecución del acto impugnado sin necesidad de aportar garantías cuando la deuda tributaria estuviese en período voluntario de pago o se hubiese interpuesto el recurso contra la providencia de apremio, y siempre que, en ambos casos, la cuantía de la deuda pendiente a fin del período voluntario de pago fuese igual o inferior a 7.500 euros, así como en el caso de impugnación de sanciones.

Las siguientes secciones recogen los casos de suspensión automática con las garantías previstas en la Norma Foral General Tributaria, la suspensión con otras garantías y la posibilidad de suspensión con dispensa de garantías. La sección que pone fin al capítulo está dedicada a las disposiciones comunes a la suspensión.

El capítulo II regula la ejecución de las resoluciones económico-administrativas y las judiciales.

Finaliza el Reglamento con un capítulo destinado al reembolso del coste de las garantías, recogiendo el alcance y el procedimiento del mismo.

**DECRETO FORAL 10/2006, de 7 de febrero, por el que se modifica el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.**

El presente Decreto Foral modifica determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, para desarrollar algunos de los preceptos de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

En concreto se desarrollan aspectos relativos a métodos de amortización correspondiente a la depreciación efectiva a efectos fiscales de los elementos del inmovilizado, cumpliendo así el mandato establecido en la Norma Foral 3/1996 del Impuesto sobre Sociedades.

Igualmente se recogen las consecuencias del incumplimiento de las condiciones establecidas en la normativa del Impuesto para gozar de la deducción por inversión en la adquisición de valores de renta variable y se desarrollan diversos aspectos de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos.

Y por último, se recoge el concepto de pequeña y mediana empresa para los grupos de sociedades, en el sentido de que las condiciones establecidas deberán ser consideradas para el grupo en su conjunto.

**DECRETO FORAL 15/2006, de 14 de febrero, por el que se establecen obligaciones de información respecto de determinadas rentas obteni-**

das por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

El Consejo Ecofín, en la sesión de 3 de junio de 2003, aprobó el denominado "paquete fiscal", integrado por la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, y el Código de Conducta.

El objetivo final de la Directiva 2003/48/CE consiste en permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a personas físicas con residencia fiscal en otro Estado miembro puedan estar sujetos a imposición efectiva, de conformidad con la legislación de este último Estado miembro. Para ello, la directiva ha optado por establecer un mecanismo de intercambio de información automático entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

En aplicación de dichas Directivas, el presente Decreto Foral regula las obligaciones de información sobre la tributación del ahorro en forma de pagos de intereses en el ámbito de los Estados de la Unión Europea.

**DECRETO FORAL 60/2006, de 11 de abril, por el que se establecen las normas de la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005.**

El presente Decreto Foral tiene por objeto establecer un marco normativo básico previo al inicio de la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto so-

bre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005, al amparo de las Disposiciones Finales Segundas de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

**DECRETO FORAL 72/2006, de 25 de abril, por el que se modifican diversos Reglamentos Tributarios.**

El presente Decreto Foral modifica determinados artículos de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, entre otros.

Las modificaciones introducidas en estos Reglamentos tienen origen, principalmente, en la aprobación de un nuevo Reglamento de instituciones de inversión colectiva que hace necesario adaptar la regulación de la tributación de las instituciones de inversión colectiva a la normativa mercantil.

En relación con esta materia, destaca la exclusión de la obligación de retener en las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de participaciones en fondos de inversión cotizados, novedad ésta que supone la modificación de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y la determinación del obligado a retener en el caso de recompra de acciones por una sociedad de inversión de capital variable cuyas acciones no coticen en bolsa o en otro mercado de negociación de valores, que afecta a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades.

Así mismo, en este Decreto Foral se incrementan las dietas exentas de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concreto,

aumentan los importes correspondientes a gastos normales de manutención por desplazamiento dentro del territorio español, tanto cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo y del que constituye la residencia habitual como cuando no se haya pernoctado.

Por otra parte, se modifica el Decreto Foral 57/2004, de 6 de abril, por el que se regulan las obligaciones de facturación, para adaptar las exigencias establecidas para el sector eléctrico en su regulación sustantiva.

Por último, se introduce una aclaración técnica al artículo 26 del Reglamento Sancionador referente a la no resolución en plazo por parte de la administración de expedientes en los que se ha solicitado la condonación graciable de sanciones, en el sentido de que esta no resolución no implica, como no puede ser de otra manera, la aceptación de la solicitud.

**ORDEN FORAL 3.174/2005, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

De conformidad con lo previsto en el artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el artículo 26 del anexo a la Ley 12/2002, de 23 de mayo, se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**ORDEN FORAL 3.223//2005, de 23 de diciembre, por la que se regula la exigencia de justificación documental en la aplicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 6 de octubre de 2005, mediante la utilización del procedimiento regulado en el artículo 114 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre del Impuesto sobre el Valor Añadido**

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2005, dictada en el asunto C-204/03, ha declarado la incompatibilidad de ciertos preceptos de nuestra normativa vigente del Impuesto sobre el Valor Añadido con el Derecho comunitario.

Dado que los obligados tributarios pueden utilizar para llevar a efecto el cumplimiento de la mencionada sentencia, entre otros procedimientos, el contemplado en el artículo 114 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, es preciso establecer qué requisitos formales adicionales deberán exigirse en los supuestos en los que se utilice este último.

**ORDEN FORAL 3.224/2005, de 23 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 848 de volumen de operaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas.**

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos, el de realizar actuaciones de información y asistencia al ciudadano, que faciliten y favorezcan el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y reduzcan en lo posible los costes indirectos que tal cumplimiento lleva aparejados, de acuerdo con los principios de aplicación del sistema tributario regulados en el artículo 3 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Es objeto de la presente Orden Foral, la regulación del procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 848 de volumen de operaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas.

**ORDEN FORAL 3.225/2005, de 23 de di-**

ciembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 184 de declaración informativa anual de entidades en régimen de atribución de rentas.

Es objeto de la presente Orden Foral, la regulación del procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 184, de declaración informativa anual de entidades en régimen de atribución de rentas.

**ORDEN FORAL 3.249/2005, de 28 de diciembre, por la que se desarrolla el sistema de cuenta corriente tributaria.**

El artículo 39 del Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, recoge la extinción de las deudas y créditos mediante compensación, a través de un sistema de cuenta corriente tributaria, cuyos requisitos y condiciones se establecerán por Orden Foral de Diputado de Hacienda y Finanzas.

Es objetivo de la Hacienda Foral de Bizkaia el establecer un sistema que se adapte a las necesidades de financiación y de pago de deudas, en definitiva, a los flujos financieros de los obligados que puedan adherirse a este sistema, en aras de facilitar la gestión de sus pagos y cobros.

**ORDEN FORAL 200/2006, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el soporte magnético del modelo 296.**

El artículo 102 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece, con carácter general para los contribuyentes que ejerzan actividades eco-

nómicas, la obligación de efectuar e ingresar pagos fraccionados a cuenta de dicho Impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se determine.

El Decreto Foral 179/2005, de 29 de noviembre, por el que se modifica el régimen de pagos fraccionados relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras modificaciones tributarias, estableció un nuevo sistema cuyo objetivo no era sino aproximar, en la medida de lo posible, a su realidad económica las cuantías de los pagos que deben realizar las personas que ejercen actividades económicas.

El nuevo sistema supuso una serie de modificaciones normativas que ahora se reflejan en el nuevo modelo 130 aprobado mediante el presente Decreto Foral.

Asimismo, queda modificado el soporte magnético del modelo 296, con objeto de mejorar la identificación de los contribuyentes.

**ORDEN FORAL 204/2006, de 16 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.**

El artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral del Diputado de Hacienda y Finanzas en la que se recogen los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también de las embarcaciones de recreo.

**ORDEN FORAL 207/2006, de 16 de enero, por la que se modifican la Orden Foral 279/1998, de 27 de enero, la Orden Foral 671/1998, de 23 de febrero y la Orden Foral 2.361/1997, de 20 de agosto, mediante las que se aprobaron diversos modelos de impreso relativos a los Impuestos Especiales.**

El funcionamiento de la base de datos SEED (System of Exchange of Excise Data), prevista en el artículo 15 bis de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales ha sufrido una serie de importantes problemas debido a la falta de armonización de la estructura del número de accisas que cada Estado miembro atribuye a sus operadores en el ámbito de sus competencias, denominado en nuestro ordenamiento jurídico Código de Actividad y Establecimiento (CAE). Esta falta de armonización suponía, además, un impedimento a la implantación en la Comunidad del sistema de informatización de los movimientos y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, aprobado por Decisión número 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio de 2003.

Por estas razones, el Comité de Impuestos Especiales de la Comisión Europea ha acordado una armonización del "número de impuestos especiales" a nivel de 13 caracteres, de los que los dos primeros serán el código ISO del país y los restantes, un código de serie alfanumérico de 11 caracteres determinado por las respectivas autoridades nacionales.

La aplicación de esta nueva estructura armonizada obliga a modificar los modelos 504 y 505 de solicitud de autorización de recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación del resto de la Unión Europea y de autorización de

recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación del resto de la Unión Europea aprobados mediante la Orden Foral 279/1998, de 27 de enero.

Igualmente, la experiencia, la eficacia del control y la mejora de la información aconsejan incluir el campo correspondiente al Código de Actividad y Establecimiento en las declaraciones-liquidaciones de impuestos especiales de fabricación aprobadas por la Orden Foral 2.361/1997, de 20 de agosto y en la correspondiente al Impuesto sobre la Electricidad, aprobada mediante la Orden Foral 671/1998, de 23 de febrero.

**ORDEN FORAL 209/2006, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo DDC de Declaración de Desglose de Cuotas Centralizadas del Impuesto sobre Hidrocarburos.**

La aplicación de una nueva estructura armonizada, unida a significativas modificaciones producidas en el Impuesto sobre Hidrocarburos, especialmente en materia de biocarburantes, hacen necesario aprobar un nuevo modelo DDC para la declaración de desglose de cuotas centralizadas correspondiente a dicho Impuesto Especial y establecer sus normas de presentación, con objeto de diferenciar la aplicación de los beneficios fiscales a los biocarburantes según los procedimientos actualmente existentes.

**ORDEN FORAL 235/2006, de 16 de enero, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2006.**

El artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen. La presente Orden Foral tiene

por objeto regular para el año 2006 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado.

En el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, el Decreto Foral 130/2004, de 20 de julio, mediante el que se regulan determinados censos tributarios, establece, en su artículo 7, entre las situaciones tributarias que se recogen en el censo de obligados tributarios, la renuncia o revocación al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, los plazos para ejercitar dichas renunciaciones y revocaciones se encuentran también regulados en el Decreto Foral 130/2004, de 20 de julio, mediante el que se regulan determinados censos tributarios.

**ORDEN FORAL 236/2006, de 16 de enero, por la que se fijan los signos, índices y módulos para la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2006.**

El artículo 26 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, reglamentariamente, podrá regularse la aplicación a determinados sectores de actividad económica, excluidas las actividades profesionales, de sistemas de estimación objetiva que cuantifiquen el rendimiento utilizando los signos, índices o módulos generales o particulares que para cada sector sean aprobados.

En consecuencia, la presente Orden Foral tiene por objeto establecer cuál es el ámbito de aplicación subjetivo de la estimación objetiva por signos, índices o módulos para este año y determinar su cuantificación.

**ORDEN FORAL 402/2006, de 7 de febrero,**

**por la que se regula el lugar de ingreso de los modelos de impresos 565 y 567 relativos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.**

El artículo 33 del Concierto Económico establece que el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco, aplicando las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Así mismo, el Concierto Económico dispone que corresponderá a las Diputaciones Forales aprobar los modelos de declaración e ingreso de los Impuestos Especiales y señalar los plazos de ingreso.

**ORDEN FORAL 496/2006, de 15 de febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 043-M de Tasa Fiscal sobre el Juego y 043-G de Recargo de la Tasa sobre el Juego.**

Es objeto de la presente Orden Foral, la regulación del procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 043-M de Tasa Fiscal sobre el Juego y 043-G de Recargo de la Tasa sobre el Juego.

**ORDEN FORAL 499/2006, de 15 de febrero, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 430 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Primas de Seguro y 480 de declaración resumen anual del Impuesto sobre las Primas de Seguro.**

Es objeto de la presente Orden Foral, la regulación del procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 430 de de-

claración-liquidación del Impuesto sobre Primas de Seguro y 480 de declaración resumen anual del Impuesto sobre las Primas de Seguro.

**ORDEN FORAL 503/2006, de 15 de febrero, por la que se aprueba el modelo DCC de Declaración de Desglose de Cuotas Centralizadas de los Impuestos Especiales de Fabricación.**

El apartado 2 del artículo 44 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece que la presentación de la autoliquidación y, en su caso, el pago simultáneo de las cuotas se efectuará, con carácter general, por cada uno de los establecimientos o lugares de recepción, en entidad colaboradora o en las entidades de depósito que prestan el servicio de caja a la Administración tributaria que corresponda al ámbito territorial de la oficina gestora donde se encuentren inscritos dichos establecimientos o lugares.

Asimismo, faculta al centro gestor para autorizar a los sujetos pasivos la centralización de la presentación de las autoliquidaciones y el ingreso simultáneo de las cuotas líquidas mediante la presentación de una única autoliquidación en una de las entidades colaboradoras.

No obstante, la presentación de la autoliquidación y del pago centralizados impide conocer, a partir de los datos consignados en la misma, la información individualizada correspondiente a los distintos establecimientos a los que la declaración se refiere, por lo que se hace necesario disponer de un soporte que permita recoger dicho desglose y contrastar diversas informaciones.

**ORDEN FORAL 507/2006, de 15 de febrero, por la que se aprueba el modelo 299, de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países**

**y territorios con los que se haya establecido un intercambio de información.**

Con fecha de 3 de junio de 2003 se aprobó la Directiva 2003/48/CE del Consejo, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, cuyo objetivo final consiste en permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro puedan estar sujetos a imposición efectiva, de conformidad con la legislación de este último Estado miembro. Para ello, la Directiva ha optado por establecer un mecanismo de intercambio de información automático entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

La incorporación al ordenamiento jurídico interno de la Directiva 2003/48/CE se ha efectuado mediante el Decreto Foral 15/2006, de 14 de febrero, por el que se establecen obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Con el objeto de facilitar las mencionadas obligaciones de información se aprueba, mediante la presente Orden Foral, el modelo 299, de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países y territorios con los que se haya establecido un intercambio de información.

**ORDEN FORAL 1.058/2006, de 12 de abril 2006 por la que se aprueban los modelos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo de 2005.**

En uso de las previsiones contenidas en los artículos 4 y 7 del Decreto Foral 60/2006, de 11 de



abril, sobre declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio correspondientes al período impositivo 2005, en el artículo 4 del Decreto Foral 161/2001, de 23 de octubre, por el que se acuerda la aplicación y se desarrolla la regulación del precio público por la venta de impresos tributarios y publicaciones de carácter tributario, y al amparo de lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 95 del Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en el artículo 37 de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aprueba la presente Orden Foral.

**ORDEN FORAL 1.059/2006, de 12 de abril, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005.**

La presente Orden Foral regula el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática del modelo 100 de declaración-liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del modelo 714 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**ORDEN FORAL 1.063/2006, de 12 de abril, por la que se modifica la Orden Foral 236/2006, de 16 de enero, por la que se fijan los signos, índices y módulos para la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2006**

La Orden Foral 236/2006, de 16 de enero, reguló la cuantía de los signos, índices o módulos del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre

la Renta de las Personas Físicas para el ejercicio 2006, incluyendo en su Anexo II determinadas normas específicas para la actividad de transporte de mercancías por carretera, epígrafe 722.

La Mesa Sectorial del Transporte ha emitido diversas conclusiones, algunas de las cuales tienen relación con el método de estimación objetiva de determinación de los rendimientos de actividades económicas y profesionales, incidiendo, efectivamente, en el índice corrector especial previsto para la actividad de transporte de mercancías por carretera, por lo que debe modificarse la regulación del mencionado índice.

## **ACTUALIDAD GIPUZKOA**

Normativa tributaria aprobada en el Territorio Histórico de Gipuzkoa desde el 1 de octubre de 2005 hasta el 31 de mayo de 2006

**Norma Foral 9/2005, de 27 de octubre, de medidas tributarias de fomento de alquiler de viviendas (BOG 03-11-2005).**

**Norma Foral 10/2005, de 28 de octubre, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias (BOG 03-11-2005).**

**Norma Foral 12/2005, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2006 (BOG 30-12-2005).**

**Norma Foral 13/2005, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la Cuenta General del Presupuesto del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 2003 (BOG 04-01-2006).**

**Norma Foral 1/2006, de 19 de enero, de convalidación del Decreto Foral-Norma de Urgencia**

Fiscal 1/2005, de 25 de octubre, de adaptación de la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa al Real Decreto-Ley 12/2005 de 16 de setiembre (BOG 27-01-2006).

**Norma Foral 2/2006**, de 22 de marzo de convalidación del Decreto-Norma de Urgencia Fiscal 2/2005, de 27 de diciembre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por las Leyes 22/2005 y 23/2005 (BOG 20-03-2006).

**Norma Foral 3/2006**, de 23 de marzo de convalidación del Decreto Foral-Norma de Urgencia Fiscal 3/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (BOG 29-03-2006).

**Norma Foral 4/2006**, de 11 de mayo, de convalidación de Decreto Foral-Norma de Urgencia Fiscal 1/2006, de 21 de febrero, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por la Ley 30/2005 y los Reales Decretos-Ley 1-2/2006 y 2/2006 (BOG 17-05-2006).

**Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 1/2005**, de 25 de octubre por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinados preceptos del Real Decreto-Ley 12/2005 de 16 de setiembre (BOG 31-10-2005)

**Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 2/2005**, de 27 de diciembre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por las Leyes 22/2005 y 23/2005 (BOG 30-12-2005).

**Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 3/2005**, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (BOG 30-12-2005).

**Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 1/2006**, de 21 de febrero, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por la Ley 30/2005 y los Reales Decretos-Ley 1/2006 y 2/2006 (BOG 02-03-2006).

**Decreto Foral 68/2005**, de 20 de diciembre, por el que se establecen los coeficientes de actualización aplicables, en el ejercicio 2006, a efectos de lo dispuesto en el artículo 43.2 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOG 27-12-2005).

**Decreto Foral 72/2005**, de 27 de diciembre, por el que se modifica el Decreto Foral 68/2001, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOG 30-12-2005).

**Decreto Foral 70/2005**, de 27 de diciembre, por el que se fija la cuantía del canon de utilización de las autopistas AP-8 y AP-1 en el Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 30-12-2005).

**Decreto Foral 71/2005**, de 27 de diciembre, por el que se determinan las retenciones de los rendimientos del trabajo aplicables a partir del 1 de enero de 2006 a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOG 30-12-2005).

**Decreto Foral 22/2006**, de 28 de marzo, por el que se modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas

disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades (BOG 31-03-2006).

**Decreto Foral 23/2006**, de 4 de abril, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2006 en el ámbito de los fines de interés general (BOG 19-04-2006).

**Orden Foral 469 bis/2005**, de 22 de noviembre, por la que se modifica la Orden Foral 1.279/2003, de 9 de diciembre, por la que se aprueba el nuevo modelo 190 de declaración-resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimientos del trabajo, de actividades económicas y premios, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas de relación de perceptores de dicho modelo por soporte magnético (BOG 01-12-2005).

**Orden Foral 470 bis/2005**, de 23 de noviembre de 2005, sobre regulación del procedimiento de tramitación electrónica de facturas (BOG 07-12-2005).

**Orden Foral 565 bis/2005**, de 19 de diciembre, que aprueba el modelo de convenio de colaboración en materia de cesión de información tributaria a suscribir entre el Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas y las Administraciones públicas interesadas (BOG 29-12-2005)

**Orden Foral 599 bis/2005**, de 27 de diciembre, por el que se establece el procedimiento de ingreso mediante domiciliación bancaria del tributo sobre juego mediante explotación de máquinas o aparatos automáticos (BOG 12-01-2006).

**Orden Foral 631bis/2005**, de 30 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos

670, 671 y 672 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOG 13-01-2006).

**Orden Foral 632bis/2005**, de 30 de diciembre, por la que 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 el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOG 16-01-2006).

**Orden Foral 19/2006**, de 12 de enero, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2006, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifican los dispuestos para el 2005 para la actividad de transporte de mercancías por carretera (BOG 26-01-2006) (corrección de errores BOG 12-02-2006)

**Orden Foral 233/06**, de 3 de marzo, sobre relación actualizada de entidades colaboradoras (BOG 15-03-2006).

**Orden Foral 235/2006**, de 3 de marzo, de revisión de las cuantías exceptuadas de gravamen en concepto de gastos normales de manutención y estancia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOG 16-03-2006).

**Orden Foral 290/2006**, de 17 de marzo, por la que se aprueba la Carta de Servicios de la Atención Tributaria Presencial del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 30-03-2006; corrección de errores BOG 27-04-2006).

**Orden Foral 295/2006**, de 20 de marzo, que declara la exención del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas del Premio «Gipuzkoa Giza Eskubideak» (BOG 31-03-2006).

**Orden Foral 333/2006**, de 29 de marzo, por la que se aprueba el nuevo modelo 299 de declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países y territorios con los que se haya establecido un intercambio de información (BOG 31-03-2006).

**Orden Foral 240/2006**, de 3 de marzo, del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas se han aprobado el Plan de Comprobación Tributaria para el año 2006 así como los criterios generales que lo informan (BOG 03-04-2006).

**Orden Foral 300/2006**, de 22 de marzo, sobre procedimiento de concesión de subvenciones y ayudas (BOG 03-04-2006).

**Orden Foral 258/2006**, de 14 de marzo, por la que se aprueban las modalidades, modelos y formas de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005, así como el modelo de autoliquidación para la exacción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del recurso cameral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, regulándose el plazo y los lugares de presentación (05-04-2006).

**Orden Foral 334/2006**, de 29 de marzo, por la que se establecen las condiciones y el procedimiento para transmisión telemática por Internet de los documentos 500, 503 y notas de entrega de los Impuestos Especiales de Fabricación (BOG 07-04-2006).

**Orden Foral 335/2006**, de 29 de marzo, por la que se establecen las normas para la presenta-

ción de declaraciones de los Impuestos Especiales de Fabricación cuando se aplican distintos tipos impositivos dentro de un mismo período de liquidación (BOG 07-04-2006).

**Orden Foral 336/2006**, de 30 de marzo, por la que se aprueba la Carta de Servicios de la Campaña de Renta y Patrimonio 2005 (BOG 07-04-2006).

**Decreto Foral-Resolución 20/2005**, por el que se declaran inhábiles los días 24 y 31 de diciembre, a los efectos que se determinan (BOG 21-12-2005).

**Decreto Foral-Resolución 3/2006**, de 27 de marzo, por el que se declara inhábil el Sábado Santo día 15 de abril, a los efectos que se determinan (BOG 31-03-2006).

**Anuncio sobre los autos de fecha 7-10-2005 y 21-10-2005 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco** con relación la suspensión cautelar durante la tramitación del presente recurso de los artículos 29.1.A) y 37 del Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, convalidados por Norma Foral 4/2005, de 5 de julio, de las Juntas Generales de Gipuzkoa (BOG 17-01-2006).

**Auto de siete de octubre de dos mil cinco de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco** en relación con el recurso contra el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por el que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (Com.Aut. Castilla y León) (BOG 24-01-2006).

**Auto de veintisiete de setiembre de dos mil cinco de la Sala de lo Contencioso-Administrativo**

del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con el recurso contra el Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo, de la Diputación Foral de Gipuzkoa, por el que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades (Comunidad Autónoma Rioja) (BOG 24-01-2006).

**Aprobación de Convenios de Colaboración-Delegación** de la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividades Económicas entre el Ayuntamiento de Oiartzun y la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 25-01-2006).

**NORMA FORAL 9/2005 de 27 de octubre, de medidas tributarias de fomento de alquiler de viviendas.**

Mediante la presente Norma Foral se establecen una serie de medidas de carácter tributario que tienen por objeto potenciar el mercado de arrendamiento de viviendas en alquiler.

Para la consecución de dicha finalidad, las medidas tributarias que se introducen afectan al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Así, en relación al Impuesto sobre Sociedades, se articula un régimen especial para las entidades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español.

En principio, el régimen fiscal especial se aplica para las sociedades cuya actividad económica principal sea la de arrendamiento de viviendas definidos en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre de Arrendamientos Urbanos. Ahora bien, también se posibilita la aplicación de dicho régi-

men especial para las sociedades que compatibilicen la actividad de arrendamiento con la inversión en locales de negocio y plazas de garaje para su arrendamiento, siempre que su valor contable conjunto no exceda del 20 por ciento del valor contable total de las inversiones en vivienda de la entidad.

El régimen especial se concreta en una bonificación del 90 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas y a las derivadas de la intermediación en dichos arrendamientos, bajo determinadas condiciones. Asimismo, la mencionada bonificación será aplicable también a las rentas derivadas de la transmisión de viviendas de la entidad, siempre que éstas hubiesen estado efectivamente arrendadas por la misma durante al menos 10 años.

En relación con las medidas incluidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece una exención a favor del arrendatario respecto de las cantidades que en el marco del Decreto 316/2002, de 30 de diciembre, por el que se promueve e impulsa el «Programa de Vivienda Vacía», se imputen a favor del arrendatario.

Se contempla, así mismo, la aplicación de la deducción por arrendamiento de vivienda regulada en el artículo 76 bis de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los titulares de viviendas que se acojan a lo dispuesto en el mencionado Decreto 316/2002, así como cuando la vivienda se ceda o alquile a sociedades que se beneficien del régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se establecen dos nuevas exenciones. Así, se establece

una exención para las transmisiones de viviendas adquiridas por sociedades acogidas al régimen fiscal de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en dicho régimen.

Por otro lado, se introduce una nueva exención aplicable a la constitución de arrendamientos de viviendas acogidos al «Programa de Vivienda Vacía», regulado por el Decreto 316/2002, de 30 de diciembre, y de arrendamientos que disfruten de la bonificación de rentas prevista en el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

La Disposición Derogatoria de la Norma Foral procede a derogar la posibilidad recogida en el artículo 15.4 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de facultar a los Ayuntamientos para establecer un recargo en el citado impuesto para las viviendas desocupadas.

La razón de esta derogación radica, precisamente, en la aprobación de la presente Norma Foral, la cual articula un paquete de medidas que afectan a distintos tributos con el mismo objetivo de la medida fiscal que se deroga; esto es, el fomento del alquiler y la ocupación de viviendas que actualmente no están siendo objeto de ocupación. Otra razón para la derogación radica en las dificultades prácticas para la aprobación de un reglamento de regulación de las condiciones de la desocupación, requisito necesario para la operatividad de dicha medida fiscal.

**NORMA FORAL 10/2005 de 28 de octubre, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias.**

La presente Norma Foral, a través de sus distintos artículos y disposiciones, recoge modificaciones en los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre el Patrimonio, sobre Sociedades, sobre el Régimen Fiscal de Entidades de Previsión Social Voluntaria, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre determinados tributos locales y sobre el recurso cameral permanente.

Así, en el artículo 1 se modifican diversos preceptos de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificaciones que tienen efectos a partir del 1 de enero de 2005.

Se modifican los dos primeros párrafos de la letra b) del artículo 9, incluyendo como rentas exentas las prestaciones por lesiones permanentes no invalidantes y suprimiendo la referencia a la incapacidad permanente parcial del régimen de excepción a la exención tributaria.

Se modifica la letra h) del artículo 9, al objeto de incluir la exención en el Impuesto de los premios relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos.

Se modifica la letra p) del artículo 9, con el propósito de limitar la exención de los rendimientos de trabajo obtenidos por trabajos realizados en el extranjero a aquellos trabajos que tienen una duración total inferior a 6 meses.

Se adicionan dos nuevas letras al artículo 9 para incluir dos nuevas exenciones. En la letra y) para declarar exentas las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transferencias de cantidades de referencia de leche de vaca autorizadas por el órgano competente de la Administración de la Comunidad Autónoma del

País Vasco. En la letra z) para declarar exentas las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos.

En el apartado ocho se modifica el segundo párrafo de la letra a) del apartado 4 del artículo 77, con el objeto de eliminar el límite sobre la base imponible de 27.045,54 euros para poder aplicar la deducción incrementada por adquisición de vivienda habitual en el caso de las familias numerosas, posibilitando la aplicación de dicha deducción incrementada cualquiera que sea el importe de dicha base imponible. Relacionado con esta modificación está la contemplada en el apartado nueve por la que se suprime la deducción adicional por adquisición de vivienda habitual en el caso de las familias numerosas. Con dichas modificaciones se armoniza el tratamiento de la deducción por adquisición de la vivienda habitual de las familias numerosas con respecto a los dos restantes territorios forales de la Comunidad Autónoma Vasca. Por otra parte, se incrementa hasta los 30.000 euros el límite de base imponible a los efectos de la deducción para contribuyentes de edad inferior a 35 años.

En el apartado diez se recogen dos modificaciones en el apartado 2 del artículo 91. La primera pretende posibilitar la tributación conjunta de aquellos progenitores que convivan con los hijos menores que hayan iniciado un proceso de separación, y mediante un auto o resolución judicial distinta a la sentencia de separación, se les haya atribuido, aunque de forma provisional, el cuidado de los hijos. La segunda modificación pretende posibilitar la aplicación de la reducción por tributación conjunta a aquellos casos en los que los progenitores, en los supuestos de separación o parejas de hecho, legales o no, no se ponen de acuerdo en quien de ambos vaya a aplicarse dicha reducción, primando en tales casos la circunstancia de la convivencia con los hijos declarada judicialmente para resolver la determinación de la existencia de la unidad familiar.

El artículo 2 modifica el apartado once del artículo 4 de la Norma Foral 14/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, al objeto de incrementar el importe exento del valor de la vivienda habitual a efectos del Impuesto, pasando de 156.325 euros a 200.000 euros, equiparando de este modo dicho importe exento al valor máximo de la vivienda incentivada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 3 modifica diversos preceptos de la Norma Foral 7/1996, 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades; modificaciones que surten efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2005.

Los apartados uno y dos recogen una modificación en el porcentaje de la no integración en la base imponible de las rentas puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, afectos a explotaciones económicas, incrementando dicho porcentaje del 50 al 60 por 100.

El apartado tres incluye una modificación en el apartado 10 del artículo 116, al objeto de regular la reversión de las diferencias temporales derivadas de la aplicación del régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, cuando se produce una pérdida definitiva de los bienes arrendados por causa no imputable al contribuyente.

Se incluye, por último, una nueva disposición adicional, la decimoquinta, al objeto de declarar la no integración de las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transferencias de cantidades de referencia de leche de vaca autorizadas por el órgano competente de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El artículo 4 deja sin contenido el artículo 8 de

la Norma Foral 7/1988, de 15 de julio, sobre régimen fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria; contenido, por otra parte, que ya tiene su correspondiente regulación en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 5 modifica los apartados 2 y 3 del artículo 43 de la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre régimen fiscal de las Cooperativas, con el objeto de actualizar las referencias a la normativa vigente en relación con el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

El artículo 6 modifica diversos preceptos de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Su apartado uno modifica el artículo 5, eliminando el contenido de los apartados 1 y 2 y dejando únicamente los previstos en los apartados 3 y 4; ello con el objeto de aclarar la sujeción de determinadas rentas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El apartado dos modifica el apartado 1 del artículo 19, al objeto de posibilitar la aplicación de la reducción del 90 por 100 a las adquisiciones por herencia o legado de títulos o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva que tengan al menos el 90 por 100 de su activo en los valores representativos del endeudamiento emitido por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales o las Entidades Locales de los Territorios Históricos de Gipuzkoa, Alava o Bizkaia, siempre que los activos en que dicho endeudamiento se materialice, hubiesen permanecido en el patrimonio del causante durante el período mínimo de un año inmediatamente anterior a la fecha de devengo del Impuesto.

El apartado cuatro modifica el apartado 3 del

artículo 32 al objeto de ampliar el plazo de presentación, de 15 días a un mes, de la declaración que han de presentar los Notarios en relación con los actos en los que han intervenido en el ejercicio de sus funciones.

El artículo 7 modifica el apartado 2 del artículo 53 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con el mismo propósito que la modificación del artículo 32.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 8 modifica la letra a) del apartado uno del artículo 15 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con el propósito de determinar de forma más concreta el momento en que se puede solicitar la aplicación de la bonificación a los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado.

El artículo 9 modifica el artículo 5 de la Norma Foral 22/1993, de 28 de diciembre, por la que se establece y regula el recurso cameral permanente, con el objeto de establecer la obligación de la Diputación Foral de Gipuzkoa de entregar a la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa los datos por el Impuesto sobre Actividades Económicas de sus electores que sean necesarios para la confección del censo accesible al público a que se refiere el apartado 1.h) del artículo 2 y el apartado 2.d) del artículo 18 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo.

La disposición adicional primera establece un incremento de los incentivos fiscales previstos en el artículo 29 de la Norma Foral 3/2004, de 7 de



abril, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aplicables a los patrocinios publicitarios suscritos para apoyar la participación en competiciones oficiales y siempre que se cumplan los requisitos previstos en dicha disposición.

La disposición adicional segunda declara exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de cualquier impuesto personal que pudiera recaer sobre las mismas, desde el 10 de noviembre de 2004, las indemnizaciones a que se refiere el Real Decreto Ley 8/2004, de 5 de noviembre, sobre indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad.

La disposición transitoria establece la aplicación de la deducción del 50 por 100 prevista antes de la modificación del artículo 33.4 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, efectuada en el artículo 3, apartado tres de la presente Norma Foral, a las rentas en dicho artículo incluidas, cuando la no integración de dichas rentas puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, afectos a explotaciones económicas hubiera sido del 50 por 100.

Por último, la disposición final establece la entrada en vigor de la Norma Foral.

**NORMA FORAL 12/2005 de 26 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2006.**

Esta Norma Foral, además de aprobar los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2006, incluye entre sus disposiciones adicionales diversas modificaciones tributarias que tienen incidencia para los ejercicios 2006 y posteriores, tales como deflactación de tari-

fas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobación de coeficientes de corrección monetaria en el valor de los elementos patrimoniales a efectos del Impuesto sobre Sociedades, etc., modificaciones todas ellas con incidencia directa en los resultados presupuestarios previstos en la propia norma desde el punto de vista de los ingresos estimados.

**DECRETO FORAL NORMA DE URGENCIA FISCAL 2/2005, de 27 de diciembre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones introducidas en territorio común por las Leyes 22/2005 y 23/2005**

La aprobación y publicación, por un lado, de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea, y por otro, la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reforma en materia tributaria para el impulso a la productividad (Boletín Oficial del Estado 19-11-2005), ha supuesto, entre otros efectos, la introducción de determinadas modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en determinados Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Como ya es sabido, el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la LEY 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 21.uno que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, sin

perjuicio de que los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les sea de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 del mismo. En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 26 establece que es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Por último, el artículo 33, apartado uno, establece que los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa las modificaciones incluidas en las referidas Leyes 22/2005 y 23/2005 en relación con las señaladas figuras impositivas.

A través del presente Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal, dictado al amparo de lo dispuesto en el artículo 8 de la NORMA FORAL 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se incorporan a la normativa foral guipuzcoana los mencionados cambios.

#### **DECRETO FORAL NORMA DE URGENCIA FISCAL 3/2005, de 30 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades**

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, anuló determinados artículos de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción original del año 1996. El motivo de dicha anulación, según el propio Alto Tribunal señala en el fundamento jurídico decimotavo de la referida Sentencia, no es otro que «...haberse omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual

artículo 88) del Tratado para medidas que indiciariamente pueden constituir «Ayudas de Estado».

El pasado 27 de mayo se publicó en el Boletín Oficial de Gipuzkoa el Decreto Foral de Urgencia 32/2005, de 24 de mayo, en virtud del cual se modificaron determinados preceptos de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. Dicha Disposición Normativa ha sido, a su vez, objeto de Autos del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, recaídos en sendos incidentes. El primero de ellos en el de medidas cautelares, en virtud del cual la Comunidad Autónoma de La Rioja solicitó su suspensión, y el segundo en el de ejecución de sentencia, promovido por la Federación de Empresarios de la Rioja, organización demandante en el recurso contencioso-administrativo que motivó la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre antes aludida.

El Tribunal Superior de Justicia, en el primero de sus autos, acordó la suspensión únicamente de dos artículos del Decreto Foral de urgencia: El 29.1.a) y el 37 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades, correspondientes al tipo impositivo general del 32,5% y a la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos. El argumento utilizado por el TSJPV para acordar la suspensión es que se trata «...de unos preceptos idénticos a otros que ya fueron jurisdiccionalmente anulados, por lo que concurre una clara y determinante apariencia de buen derecho».

Días después de dictar el primero de sus autos, el TSJPV ha dictado otro (el relativo al incidente de ejecución de sentencia), en el que el mismo Tribunal analiza el mismo cuerpo normativo (el Decreto Foral de urgencia), si bien en un procedimiento diferente. Y la conclusión es sustancialmente distinta. Efectivamente, el Tribunal analiza el contenido del DF 32/2005 comparándolo con la redacción de las disposiciones anuladas por el TS, para determinar si

son o no idénticas. Y si bien por lo que se refiere al tipo impositivo la conclusión es la misma que en el auto anterior, con respecto a la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos, toma en consideración el sustancial cambio habido en el tipo de la deducción actual (10%) con respecto al tipo original anulado por el TS (15%) y no lo anula porque «...una reducción de su importe porcentual como la acaecida conllevará el surgimiento de dudas sobre la efectiva y significativa identificación entre las nuevas normas y las anuladas». Por tanto, teniendo en cuenta que la nueva disposición no es idéntica a la anterior, no la anula al amparo del art. 103.4 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Una situación tan enrevesada, desde el punto de vista jurídico, como la expuesta, exige que la presente exposición de motivos, quizá más extensa de lo habitual, explique el contenido de la disposición normativa que se aprueba, que en algunos aspectos introduce una técnica poco habitual motivada por las circunstancias. Se intenta casar el respeto y el acatamiento a las resoluciones judiciales, nunca puestos en cuestión, con el respeto a la legislación y a las competencias vigentes, especialmente las contenidas en el Concierto Económico suscrito entre el Estado y el País Vasco que, evidentemente tampoco pueden ser puestas en cuestión, y menos aún por las Instituciones de los Territorios Históricos, especialmente obligadas a defenderlas y aplicarlas. Y todo ello, con el ánimo de preservar la seguridad jurídica, tan relevante en todos los ámbitos del derecho pero específicamente en el del derecho tributario.

Dos son básicamente, por tanto, los aspectos regulados en el presente Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal.

El primero de ellos es el tipo impositivo general. El Tribunal Supremo anuló el 32,5% por ser diferen-

te e inferior al del Estado lo cual, en su opinión podría tener la consideración de «Ayuda de Estado».

El TSJPV, en los dos autos arriba mencionados, suspende primero y después anula el tipo del 32,5%, porque es idéntico al 32,5% anulado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de nueve de diciembre de 2004. Pues bien, ahora se aprueba un tipo general del 32,6%, que obviamente es diferente al anulado.

Son varios los motivos que justifican la aprobación de este nuevo tipo impositivo.

1. El Impuesto sobre Sociedades es un Impuesto concertado de normativa autónoma. Y el Concierto Económico no prevé límite específico alguno (al margen de los principios de armonización general) para el establecimiento del tipo impositivo.

2. La Sentencia de nueve de diciembre anula el tipo impositivo porque considera que podría ser considerada ayuda de estado. Sin embargo, con posterioridad a dicha Sentencia, se han producido hechos relevantes que contradicen dicha posibilidad:

—Las conclusiones del Abogado General en el recurso interpuesto por la República de Portugal en el asunto relativo a las Azores, permiten afirmar que, contrariamente a la tesis sustentada por el Tribunal Supremo, la Unión Europea nunca se ha pronunciado al respecto. Más aún, según el planteamiento del propio Abogado General, en una estructura política y competencial con las características existentes en el País Vasco, un tipo impositivo en territorio foral más reducido que el de territorio común claramente no constituye ayuda de estado.

—Son reiteradas las manifestaciones públicas en los últimos meses por parte de los responsables políticos de la Unión Europea, incluido el Comisario

para la Fiscalidad y la Unión Aduanera, en el sentido de que la armonización del impuesto sobre sociedades no pasa por la equiparación de los tipos impositivos, sino por la armonización de la base imponible. Esto es, cada institución competente podrá aprobar el tipo general que considere más adecuado.

—Un tipo del 32,6% en el impuesto sobre sociedades encaja claramente en la banda más alta de los tipos impositivos en Europa, superado por muy pocos países. Poco tiene que ver, por tanto, con una hipotética ayuda de estado.

3. Las Instituciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa están obligadas a ejercer las competencias que les son atribuidas por la normativa vigente en especial y por el Concierto Económico en particular. Y el Concierto Económico reconoce a los Territorios Históricos la competencia para fijar el tipo del impuesto. Ni en la literalidad ni en el espíritu del Concierto Económico se contempla que la competencia para fijar el tipo impositivo pase por que éste tenga que ser igual al de territorio común. Una conclusión de esa naturaleza significaría desconocer la figura del Concierto Económico y su significación jurídica e histórica.

4. Es público y notorio que nos encontramos en un momento con tendencia a la baja por parte de todos los países de Europa (incluso en territorio común) que cuentan con tipo alto del Impuesto sobre sociedades. Privar a los Territorios Históricos de esta posibilidad sería privarles de una competencia atribuida por el Concierto Económico.

El segundo de los aspectos que se regula en el presente texto normativo se refiere a la deducción por inversiones en activos fijos nuevos. Se regulan algunos de los aspectos que coinciden con la redacción original de la Norma Foral 7/1996 y que, en consecuencia, fueron anulados por la Sentencia

de 9 de diciembre. El tipo de deducción, que no se incluye, será el 10%, porque entra en juego el vigente con anterioridad al DF de urgencia 32/2005, en modo alguno afectado por la sentencia de 9 de diciembre, ya que era diferente al 15% de la redacción original.

Asimismo, se determina la aplicación, con carácter transitorio, de los coeficientes de amortización correspondientes a la depreciación efectiva a efectos fiscales, vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Norma Foral del Impuesto.

Por último, se incluye una autorización a la Diputación Foral de Gipuzkoa para el supuesto de que los Tribunales consideren correcto el tipo del 32,5%.

**DECRETO FORAL 72/2005, de 27 de diciembre, por el que se modifica el Decreto Foral 68/2001, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

La modificación de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a través de la Norma Foral 10/2005, de 28 de octubre, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, hace necesaria la adecuación del desarrollo reglamentario contenido en el Decreto Foral 68/2001, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las modificaciones introducidas por la referida Norma Foral 10/2005, adecuación que se efectúa a través del presente Decreto Foral. Al mismo tiempo, se efectúan diversas modificaciones técnicas y de remisión normativa.

El Decreto Foral se estructura en un artículo único, que contiene diecisiete apartados.

Entre las modificaciones reglamentarias planteadas con motivo de las novedades introducidas por la Norma Foral de medidas tributarias cabe destacar las siguientes: El desarrollo reglamentario de la exención prevista para premios relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos; la modificación de la regulación relativa a los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, para adecuar su redacción a la inclusión como rentas exentas de todas las prestaciones por incapacidad permanente parcial y por lesiones no invalidantes reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan y para la consideración de renta exenta de las prestaciones percibidas por entierro o sepelio con el límite del importe total de los gastos incurridos; el establecimiento de las condiciones necesarias para reducir las aportaciones propias del empresario a entidades de previsión social voluntaria que actúen como instrumentos de previsión social empresarial, entre las cuales cabe resaltar la de que las aportaciones empresariales deben afectar al colectivo de trabajadores de la empresa; y, por último, la exclusión de la mención al artículo 77 bis de la Norma Foral del Impuesto en la regulación de la pérdida del derecho a deducir, como consecuencia de la supresión de la deducción contenida en aquel artículo.

Por lo que respecta a las modificaciones técnicas, cabe citar las que derivan de las modificaciones introducidas en la redacción de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, de la aprobación de un nuevo Decreto Foral regulador de las declaraciones censales y de la entrada en vigor de un nuevo Decreto del Gobierno Vasco sobre actuaciones protegidas de rehabilitación del patrimonio urbanizado y edificado.

Por lo que se refiere a la remisión normativa, se introduce dentro del articulado del Reglamento la delegación en el Diputado o Diputada Foral para la

Fiscalidad y las Finanzas de la función de fijar anualmente, mediante Orden Foral, los signos, índices y módulos a aplicar cada año por este Impuesto, remisión que anteriormente se contenía en la Disposición Final Segunda del citado Reglamento. Esta variación exige, a su vez, el cambio de diversos preceptos del susodicho Decreto Foral 68/2001, para ajustar sus remisiones normativas a la nueva disposición.

Por otra parte, se concreta la regulación referida a la acreditación del grado de minusvalía, al reconocer un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y a pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión equivalente a las anteriores.

**DECRETO FORAL 71/2005, de 27 de diciembre, por el que se determinan las retenciones de los rendimientos del trabajo aplicables a partir del 1 de enero de 2006 a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

La NORMA FORAL 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece en su artículo 99 la obligación de determinadas personas y entidades de practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en la Diputación Foral en los casos previstos en el Concierto Económico en la forma que reglamentariamente se establezca.

El DECRETO FORAL 68/2001, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desarrolla entre otras cuestiones los referidos pagos a cuenta en su título VI, regulando en su capítulo II el

cálculo del importe de las retenciones y, en particular, las de los rendimientos del trabajo –Sección primera–. Concretamente, el artículo 98 incluye la tabla de porcentajes de retención de dichas rentas del trabajo y las reglas para su aplicación.

La NORMA FORAL por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 2006, contempla una nueva tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2006, con una deflactación de la tarifa aplicable en 2005 a razón de un 2 por 100.

A los efectos de que dicha deflactación tenga incidencia en los pagos a cuenta a realizar durante 2006, resulta necesario efectuar esa misma deflactación en las tablas de retenciones del trabajo, dado que de otro modo los importes de las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo iban a resultar superiores, en todo caso, a la cuota líquida del impuesto.

**DECRETO FORAL 22/2006 de 28 de marzo, por el que se modifica el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades**

El Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, desarrolla diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades.

Las obligaciones de información reguladas en dicho Decreto Foral tuvieron originariamente su habilitación normativa, por una parte y con carácter general, en el artículo 111 de la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, y actualmente lo tienen

en el correlativo artículo 90 de la vigente Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y con carácter particular, en diversas disposiciones concretas contenidas en las normas sustantivas de los diversos impuestos, como es el caso, a título de ejemplo, de la disposición adicional segunda de la Norma Foral 7/1996, del Impuesto sobre Sociedades, o disposición adicional decimosexta de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo cierto es que la colaboración social traducida en la remisión de información con transcendencia para la aplicación de los tributos, está adquiriendo gran importancia, resultando ser una herramienta imprescindible a dichos efectos. Es por ello que las obligaciones de información de carácter tributario, de un tiempo a esta parte, están incrementándose paulatinamente, lo que conlleva el hecho de que el Decreto Foral 117/1999 resulte una disposición de vital importancia para la gestión tributaria.

La presente modificación tiene por objeto, por una parte, recoger en el Decreto Foral 117/1999 la previsión normativa ya existente en la disposición adicional tercera de la Norma Foral 2/2004, de 6 de abril, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, en relación a la obligación de información que determinadas entidades tienen respecto a las emisiones que realicen sus filiales de participaciones preferentes y de otros instrumentos de deuda.

Por otra parte, a través de la presente modificación, se incorpora al ordenamiento tributario guipuzcoano la Directiva 2003/48/CE consistente en permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a personas físicas residentes, a efectos fiscales, en otro Estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva, de conformidad con la legislación de este

último Estado miembro. Para ello, la mencionada Directiva 2003/48/CE opta por establecer un mecanismo de intercambio de información automático entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

**DECRETO FORAL 23/2006, de 4 de abril, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2006 en el ámbito de los fines de interés general.**

La Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, recoge en su título III los incentivos fiscales aplicables al mecenazgo.

Concretamente el capítulo IV de dicho título determina los beneficios fiscales aplicables a las actividades declaradas prioritarias y a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

En relación a las actividades prioritarias de mecenazgo, el artículo 29 de la citada Norma Foral establece que la Diputación Foral de Gipuzkoa podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así como las entidades beneficiarias y los requisitos y condiciones que dichas actividades deben cumplir, a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el citado artículo.

Pues bien, el presente Decreto Foral no tiene otro objeto que el de relacionar las actividades que para el año 2006 se declaran prioritarias, determinando al mismo tiempo las entidades beneficiarias a las que se deben dirigir las aportaciones, en su caso, y los requisitos y condiciones que se deben cumplir en el desarrollo de las referidas actividades.

**ORDEN FORAL 470 Bis/2005, de 23 de noviembre de 2005, sobre regulación del procedimiento de tramitación electrónica de facturas**

La introducción de las nuevas tecnologías en el procedimiento administrativo constituye uno de los objetivos del programa de gobierno de esta Diputación Foral y con este fin el Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas está trabajando en distintos ámbitos. Entre ellos se encuentran las áreas de contabilidad y de gestión económica y presupuestaria.

En esta área se ha diseñado un nuevo procedimiento de tramitación de facturas que está apoyado en el empleo de instrumentos informáticos de gestión documental y firma electrónica. Sus trámites fundamentales están regulados en el Decreto Foral 36/2005, de 14 de junio, por el que se aprueba el procedimiento de tramitación electrónica de facturas. En él se establece el proceso a seguir para tramitar y pagar las facturas recibidas por la Diputación Foral correspondientes a obras, servicios, suministros, asistencias técnicas y otros documentos asimilados a facturas a los efectos de su tramitación.

En la Disposición Adicional primera del citado Decreto Foral 36/2005 se faculta al Diputado Foral del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su correcta ejecución y desarrollo.

La presente Orden Foral regula el contenido de todas las fases de la tramitación de las facturas, detalla las aplicaciones informáticas que componen el sistema de tramitación electrónica de facturas, fija los sistemas de firma electrónica aplicables en cada trámite, desarrolla el funcionamiento del archivo de facturas encomendando su gestión al Servicio de Contabilidad y establece las funciones que corresponden a los departamentos gestores.

**ORDEN FORAL 19/2006, de 12 de enero, por la que se determinan los signos, índices o módulos, aplicables a partir de 1 de enero de 2006, de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se modifican los dispuestos para el 2005 para la actividad de transporte de mercancías por carretera**

El artículo 26 de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que reglamentariamente podrá regularse la aplicación, a determinados sectores de actividad, excluidas las actividades profesionales, de sistemas de estimación objetiva que cuantifiquen el rendimiento neto en dichas actividades, utilizando los signos, índices o módulos generales o particulares que para cada sector o actividad sean aprobados.

El artículo 35 del Decreto Foral 68/2001, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determina las actividades o sectores de actividad a las que les será aplicable la modalidad de signos, índices o módulos de estimación objetiva de rendimientos.

El artículo 36 del citado Decreto Foral 68/2001, autoriza al Diputado o Diputada Foral del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas para la fijación de las instrucciones, signos, índices o módulos, así como su cuantía.

Hasta el período impositivo 2005, la fijación de las instrucciones, de los signos, índices o módulos, así como su cuantía, se ha realizado mediante dos Ordenes Forales, una que fijaba los correspondientes a todas las actividades económicas a las que son de aplicación salvo la correspondiente al transporte de mercancías por carretera, y otra que fijaba los correspondientes a esta última.

Para el período impositivo 2006, con la finalidad de unificar y simplificar la normativa y dotar así de mayor seguridad jurídica al contribuyente guipuzcoano, se ha optado por recoger en una sola Orden Foral las instrucciones y las cuantías de los signos, índices o módulos, correspondientes a todas las actividades a las que es de aplicación este régimen, incluyendo las correspondientes al transporte de mercancías por carretera.

Por otra parte, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 1 de la Orden Foral 1.419/2004, de 28 de diciembre, por el que se fijan los signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicables a partir del 1 de enero de 2005 a la actividad de transporte de mercancías por carretera, y se modifican los dispuestos para el 2004, se procede a la revisión de los módulos aplicables en el período impositivo 2005 a la actividad del transporte de mercancías por carretera, para paliar el efecto producido por el precio del gasóleo durante el año 2005.

Así pues, al amparo del artículo 36 anteriormente citado, se procede a establecer mediante la presente Orden Foral los Anexos I, II y III que fijan las cuantías, instrucciones y demás aspectos que regirán la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva con efectos a partir de 1 de enero de 2006, incrementando, por regla general, los módulos vigentes durante el 2005 en un 2 por 100.

Asimismo, al amparo del mismo artículo 36 citado en el párrafo anterior y conforme a lo establecido en el artículo 1.1 de la Orden Foral 1.419/2004, se procede a fijar de forma definitiva la cuantía de los signos, índices o módulos aplicables a la actividad del transporte de mercancías por carretera en el período impositivo 2005.



ORDEN FORAL 258/2006, de 14 de marzo, por la que se aprueban las modalidades, modelos y formas de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2005, así como el modelo de autoliquidación para la exacción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del recurso cameral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, regulándose el plazo y los lugares de presentación

Al igual que en los ejercicios precedentes, finalizado el año 2005, se cierra con carácter general el período impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, devengándose el mismo el 31 de diciembre del referido año.

Así viene establecido en la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 93.

Devengado el Impuesto, corresponde a los contribuyentes presentar y suscribir declaración por el mismo, de conformidad con lo establecido en el Reglamento del Impuesto.

No obstante, el artículo 95 de la Norma Foral 8/1998, establece excepciones a la obligación de declarar; excepciones que se mantienen para la declaración del período impositivo del año 2005, y que se pasan a mencionar:

No están obligados a declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

—Rendimientos brutos del trabajo, con el límite de 8.500 euros anuales en tributación individual. Este límite operará en tributación conjunta respecto de cada uno de los contribuyentes que obtengan este tipo de rendimientos.

—Rendimientos brutos del trabajo superiores a 8.500 euros y hasta el límite de 18.800 euros anuales en tributación individual. Este límite operará en tributación conjunta respecto de cada uno de los contribuyentes que obtengan este tipo de rendimientos. Esta excepción a la obligación de declarar queda neutralizada en determinados supuestos que vienen relacionados en el apartado 3 del artículo 95 de la Norma Foral 8/1998, y en el artículo 72 del Decreto Foral 68/2001 de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

—Rendimientos brutos del capital y ganancias patrimoniales que no superen conjuntamente los 1.600 euros anuales.

Asimismo, en aquellos casos en que pese a percibir rendimientos del trabajo superiores a 8.500 euros y por debajo de 18.800 euros, se esté obligado a presentar declaración por encontrarse en alguna de las situaciones previstas en las letras a) a g) del apartado 2 del artículo 72 del Decreto Foral 68/2001, el contribuyente podrá optar entre:

a) tributar de acuerdo con las disposiciones generales del Impuesto, o

b) tributar, teniendo en cuenta exclusivamente los rendimientos del trabajo, según las siguientes reglas:

a') Se aplicarán las tablas de porcentajes de retención, establecidas para los rendimientos del trabajo, sobre el importe total de este tipo de rendimientos devengados, excepto los que se encuentren exentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Norma Foral 8/1998. A estos efectos, se tendrán en cuenta las reglas de determinación del importe de los rendimientos sometidos a retención y las de fijación y aplicación de las tablas de retención vigentes a la fecha del devengo del impuesto.

b') La cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de lo establecido en la letra a') anterior, se minorará en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados sobre los rendimientos del trabajo. La cantidad resultante será la que deberá ingresarse en la Diputación Foral y podrá fraccionarse en la forma que reglamentariamente se determine. En ningún caso procederá devolución alguna como consecuencia de la utilización de este procedimiento de tributación.

c') En ningún caso serán de aplicación gastos deducibles, bonificaciones, reducciones, deducciones, reglas de tributación conjunta o cualquier otro incentivo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Hecha mención a las especificidades de la obligación de declaración para la presente campaña, cabe relacionar de forma somera las modificaciones normativas del Impuesto que tienen mayor relevancia en la declaración del período impositivo del año 2005.

En virtud de la NORMA FORAL 9/2004, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2005 (Boletín Oficial de Gipuzkoa 31-12-2004), se corrige el efecto de la inflación en cuanto a la tarifa del impuesto, la reducción por tributación conjunta y las deducciones por descendientes, ascendientes, abono de anualidades de alimentos a los hijos, adopción, discapacidad y edad.

## ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

### FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA 1/2006 (Enero-Junio)

#### I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

##### I.1 Base imponible común consolidada: De-

sarrollo del Grupo de Trabajo

##### I.2. Comunicación de la Comisión sobre la Base imponible común consolidada

##### I.3. Régimen de imposición según las normas del Estado de origen para las pequeñas y medianas empresas

#### II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

##### II.1. Modificación de la Directiva del IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica

##### II.2. Modernización del IVA aplicable a los servicios financieros y de seguros: Consulta pública

#### III. LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

##### III.1. Introducción

##### III.2. El fraude en los diferentes impuestos

##### III.3. Aspectos a analizar

#### IV. FISCALIS 2013

#### V. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

##### V.1. Ayudas fiscales a la exportación. España

##### V.2. Regímenes fiscales para las empresas offshore. Malta

#### I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

##### I.1. BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA: DESARROLLO DEL GRUPO DE TRABAJO

La quinta y sexta reunión del Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada tuvieron lugar los días 7 y 8 Diciembre de 2005 y el 9 de marzo de 2006, respectivamente.

##### *Introducción*

La base imponible común consolidada como tema de debate resurgió en septiembre de 2004 en el Consejo informal de Economía y Finanzas donde el Comisario para la Fiscalidad y Unión Aduanera presentó un documento

informal<sup>1)</sup> sobre la base imponible común consolidada, sus ventajas y sus posibles efectos negativos en la economía de la Unión.

La posición de los Estados miembros de la Unión sobre la armonización del impuesto de sociedades y sobre la base imponible común consolidada es firme y se mantienen dos bloques al respecto: (i) los Estados miembros que se niegan (Reino Unido, Irlanda, Eslovaquia, Estonia y Malta) a la posibilidad de cualquier clase de armonización fiscal, independientemente del grado y ámbito de armonización del que se trate y (ii) los Estados miembros que defienden (sobre todo Francia y Alemania) la armonización de los tipos impositivos del Impuesto de Sociedades, fijando unos tipos mínimos que eviten la deslocalización hacia países con tipos más bajos.

Para la Comisión, la propuesta sobre una base imponible común consolidada forma parte de una estrategia más amplia de la institución comunitaria, hacia una armonización que no obligue a alterar el tipo impositivo de cada Estado y se limite a crear criterios únicos para calcular la base imponible.

La tributación de sociedades produce un gran impacto en la economía de los Estados miembros y de la Unión, y es un elemento fundamental para la consecución del objetivo de la Estrategia de Lisboa de convertir la Unión Europea en la economía más competitiva y dinámica del mundo para 2010. Los obstáculos fiscales impiden que los operadores económicos puedan aprovechar las ventajas que ofrece el mercado interior. La situación se ve agravada por el hecho de que el escenario económico se ha globalizado, y muestra una cada vez mayor internacionalización de las empresas y su acomodación a la

sociedad basada en las tecnologías de la información y comunicación. Estas transformaciones inciden de especial manera en el funcionamiento de los sistemas de tributación de las sociedades en la UE. La Comisión entiende que este nuevo contexto y el hecho de que, tras la ampliación, las empresas deban enfrentarse a 25 sistemas impositivos diferentes, hace si cabe, más necesaria y lógica la estrategia de la Comisión para la tributación de las sociedades.

### *Resultados de la reunión de 7 y 8 de Diciembre de 2005*

La peculiaridad de esta quinta reunión del grupo de trabajo consistió en reunir por vez primera, además de los expertos provenientes de cada uno de los 25 Estados miembros, a representantes de varias organizaciones y grupos de interés en el ámbito de la fiscalidad, tales como: EALTP (Asociación Europea de Profesores de Derecho Fiscal), UNICE (Unión de empresarios de las Comunidades Europeas), FEE (Federación de Expertos Contables Europeos), CFE (Confederación Fiscal Europea) EUROCHAMBERS (Asociación de Cámaras de Comercio Europeas), etc. Asimismo se contó con la participación de observadores de Bulgaria y Rumania.

Los representantes de las organizaciones y grupo de interés en el ámbito de la fiscalidad participaron en la primera jornada mientras que en el segundo día el grupo se redujo a la composición habitual, contando con la presencia de Bulgaria y Rumania.

Tras una presentación sobre la composición y el funcionamiento del Grupo de Trabajo, el Presidente mencionó que el objetivo principal del mismo es debatir sobre la contribución del concepto de la base imponible común consolidada a la eliminación de los obstáculos fiscales que dificultan el funcionamiento del mercado interior, así como promover la competitividad, crecimiento y el empleo en línea

<sup>1)</sup> Propuesta para una base imponible común consolidada. 07.07.2004:  
[http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/resources/documents/CCTBWPNon\\_Paper.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/CCTBWPNon_Paper.pdf)

con la Estrategia de Lisboa. Asimismo recalcó que la armonización de los tipos impositivos nunca ha estado en la agenda de este grupo de trabajo y que no se contempla.

El Presidente anunció asimismo la preparación por parte de la Comisión de un documento de trabajo titulado “Progreso hasta la fecha y planes de futuro para la Base imponible común consolidada” pero subrayó que ese texto solo reflejaría los puntos de vista de los Servicios de la Comisión (que han venido asistiendo a todas las reuniones del Grupo de Trabajo)<sup>2)</sup>.

A continuación un resumen de los puntos debatidos más importantes:

### 1. Normas Internacionales de Contabilidad (NIC): Dependencia entre la Contabilidad financiera y fiscal

A pesar del alto grado de armonización que se está llevando a cabo en la UE de la mano de la Dirección General de Mercado Interior y Servicios de la Comisión Europea en el ámbito de las Normas Internacionales de Contabilidad, las NIC solo son de aplicación obligatoria para las cuentas consolidadas de aproximadamente 7.000 empresas, lo que significa que la utilización generalizada de normas nacionales y por tanto distintas, continúa.

En relación con la contabilidad fiscal, una consulta lanzada en 2003 mostró la opinión generalizada de que el uso de los estados financieros para fines fiscales requiere ajustes y aproximaciones.

Por las razones mencionadas, la Comisión decidió emplear las NIC como punto de partida para el desarrollo de la base imponible común consoli-

da, porque proveía de un lenguaje común. Los elementos de las NIC que no encajen con la base imponible común consolidada no serán importados.

Los dos puntos clave en este asunto son la utilización de las NIC como punto de partida para la base imponible común consolidada y la dependencia entre la contabilidad financiera y fiscal.

En este sentido, algunos de los participantes en este grupo de trabajo coincidieron en subrayar que las NIC solamente sirven como un punto de partida inicial para la base imponible común consolidada, por diversas razones. Por una parte, las normas de contabilidad del ámbito financiero o del ámbito fiscal persiguen objetivos distintos. Además, la mayoría de las empresas de la UE son pequeñas y medianas empresas que no aplican las NIC. Aun en el supuesto de que las NIC sirvieran para todas las empresas de los Estados miembros, la aplicación variaría de forma considerable en cada Estado, contrariando así la filosofía de la base imponible común consolidada. También es importante considerar que las NIC son un “blanco móvil” que escapa del control de las administraciones fiscales.

En el lado contrario, los participantes más favorables a las NIC, alegaban que debe llevarse a cabo la utilización más amplia posible de las NIC, y justificar debidamente cualquier desviación de las mismas. De lo contrario, existirían importantes divergencias entre la base imponible y los estados financieros obligarían a las empresas a mantener dos contabilidades separadas, haciendo frente a altos costes de conformidad.

El otro tema tratado es la dependencia entre la contabilidad financiera y fiscal. Algunos de los participantes defendieron que internacionales o nacionales, solo debería existir un marco de normas de contabilidad.

<sup>2)</sup> Punto 1.2 de este Informe

Otros no obstante insistieron en que la finalidad de los estados financieros y las declaraciones fiscales es totalmente distinta, y la base imponible común consolidada ya es de por sí un reto importante. Bajo el punto de vista de estos especialistas, la base imponible común consolidada no debe estar directamente ligada a las normas contables.

La conclusión principal de los debates de este grupo fue que actualmente no existe una reglamentación contable uniforme y que no forma parte de la misión del grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada proponer una armonización en dicho campo. Aceptada pues la inexistencia de dicha uniformidad, lo más lógico es que las NIC "solo" constituyan un punto de partida para facilitar el trabajo del grupo en el plano conceptual pero sin establecer una relación directa con las mismas.

## 2. Principios Fiscales Generales

El primer documento que elaboró el grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada trataba de los Principios Fiscales<sup>3)</sup>. La postura adoptada por la Comisión entonces fue que formalizar una lista de principios fiscales generales no era necesario. Los principios se aplican a la totalidad de los sistemas fiscales, incluyendo las personas físicas y los tipos impositivos, no habiendo un número de principios exclusivos para la base imponible común consolidada.

Por todo ello, el grupo considera mucho más efectivo y lógico mantener un debate general sobre los principios y después analizar los aspectos técnicos, especialmente los elementos estructurales de la base imponible, con la posibilidad de volver al asunto de los principios fiscales en una etapa posterior.

<sup>3)</sup> Informe de Fiscalidad en la Unión Europea nº 1/1005.

La mayoría de los participantes se mostraron de acuerdo con la postura defendida por la Comisión y el presidente del grupo de trabajo, alegando para ello varias razones:

- Desde el punto de vista práctico hubiera resultado muy complicado acordar los principios, dado que existe una variedad de principios, no siempre compatibles entre ellos.
- A menudo, la elección de los principios fiscales aplicables es una opción política.
- Los principios fiscales universales no son suficientes para construir la base imponible.

A pesar del consenso casi general, algunos participantes observaron que no era posible progresar en los trabajos, puesto que la elección de los principios era necesaria en el momento de elegir entre dos modelos de base imponible común consolidada. En algunos casos, puede que los principios se contradigan y por ello es fundamental priorizar.

Otros participantes en la reunión, enumeraron una serie de principios no incluidos por la Comisión, tales como el principio de la renta neta (gravar solo la renta neta), el principio de asimetría (las ganancias deberán ser consideradas solo si se producen, mientras que las pérdidas serán siempre consideradas, realizadas o no), el principio de neutralidad jurídica (los partenariados y las otras entidades jurídicas deben ser gravadas de la misma manera que las empresas) y la consideración de la condición de pequeña o mediana empresa.

## 3. Elementos estructurales de la base imponible

*Inmovilizados y amortizaciones (incluyendo las ganancias). Subgrupo 1 (SG1)*

La tercera y última reunión de este primer subgrupo (SG1) tuvo lugar en Berlín los días 11 y 12 de Julio de 2005. El representante alemán presidió la reunión y asistieron 15 Estados miembros<sup>4)</sup>. La Comisión presentó en la reunión tres documentos.

Las contribuciones técnicas del SG constituyen reflexiones, que tras un análisis por parte del Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada podrían ser puestas a disposición de la Comisión como aportación para la elaboración de posibles propuestas legislativas concretas en el futuro.

Los documentos tratan en concreto sobre los inmovilizados materiales, los inmovilizados inmateriales y las ganancias de capital.

En términos generales, ha sido posible alcanzar el acuerdo desde el punto de vista técnico en algunos aspectos<sup>5)</sup>.

En relación con el método de amortización persisten dos escuelas o teorías entre los representantes de los diferentes Estados miembros. Algunos defienden el método de amortización individual (que los activos sean amortizados de forma separada, en función de la duración estimada de su vida útil) mientras que otros se muestran favorables a reagrupar diversos activos y amortizarlos a un tipo común.

La Comisión apoya la segunda opción, basándose en su simplicidad, puesto que realizar la estimación de cada activo puede resultar complicado y además considera que este agrupamiento provocaría un efecto positivo sobre el resto de los elementos

<sup>4)</sup> Austria, Bélgica, Chipre, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Italia, Hungría, Lituania, Luxemburgo, Holanda, Polonia y Suecia.

<sup>5)</sup> Una de las premisas del grupo de trabajo es que los representantes de los Estados miembros trabajan los aspectos técnicos y que no pueden comprometer políticamente a su Estado.

impositivos de los activos, como por ejemplo la desgravación fiscal a la reinversión.

La mayoría de los participantes se mostraron a favor de este sistema de reagrupamiento, en base a su simplicidad, dado que la amortización individual obligaría a mantener cuentas detalladas de cada activo y un acuerdo sobre su vida útil estimada. Estos defensores consideran que no hay justificación suficiente para considerar la amortización individual más precisa, puesto que se realiza la estimación de la vida útil del activo ex-ante.

Finalmente, alguno de los participantes subrayó que la amortización no solamente constituye un elemento técnico sino también un factor de incentiva- ción económica. Desde el prisma de la Estrategia de Lisboa conviene que la base imponible común consolidada permita la amortización más rápida posible.

En cuanto a las ganancias y pérdidas de capital, algunos se muestran en favor de no gravar las ganancias no realizadas, pero si permitir la deducción de pérdidas no realizadas.

#### *Las reservas, provisiones y pasivos. Subgrupo 2 (SG2)*

La tercera reunión de este subgrupo fue organizada en Roma el 26 de Octubre de 2005, presidi- da por el representante italiano.

En relación con las provisiones, los principales temas tratados en el encuentro fueron: (i) los dos enfoques posibles sobre la deducibilidad de las provi- siones, es decir, que las provisiones sean como norma general deducibles (sistema denominado lista negativa) o no deducibles (lista positiva); (ii) el reco- nocimiento mutuo de las provisiones exigidas por ley, tales como las exigidas por la legislación so-

cial, laboral o medioambiental; y finalmente, (iii) el tratamiento de los créditos dudosos.

En el grupo se definió en su día la provisión como un pasivo cuyo vencimiento y montante es indeterminado, entendiendo por pasivo una obligación del presente de una empresa, derivada de acontecimientos que tuvieron lugar en el pasado.

Existen dos maneras de enfocar el mismo asunto, entre aquellos que consideran que las provisiones deben ser como norma general deducibles, acompañados por una lista negativa de excepciones no deducibles y los que entienden que las provisiones no deben ser deducibles, y establecer una lista positiva de excepciones deducibles. La mayoría de los participantes en los debates del SG2 consideran que la lista negativa es la mejor opción, a pesar de que unos pocos defienden el modelo de la lista positiva. Estos últimos alegan dos motivos principales para rechazar la deducibilidad general de las provisiones. Por una parte, existen puntos de partida diferentes en el ámbito legislativo, dado que la legislación actual de algunos Estados miembros no reconocen la deducibilidad general como principio. Por otra parte, estaría la inquietud en torno al impacto que un principio de deducibilidad general pueda provocar en la base imponible, reduciéndola. En este sentido, el presidente italiano del SG2 consideró que podría ser útil un estudio comparativo sobre las provisiones que son deducibles en cada Estado miembro.

Existe un consenso generalizado sobre la definición de las reservas como las afectaciones de los resultados retenidos que formen parte de los fondos propios. Asimismo, y debido a la distinta naturaleza de las reservas y las provisiones, el criterio temporal no sirve para distinguirlas.

En torno a las garantías, el punto de partida va-

ría entre los Estados miembros. La legislación fiscal de algunos Estados miembros no reconoce la provisión para garantías. Es por ello, que resulta muy costoso alcanzar el consenso sobre el modo en el que las provisiones para garantías deben ser medidas y sobre todo, hasta que punto debe recurrirse a datos externos.

Respecto a las provisiones exigidas por ley y el reconocimiento mutuo de la legislación no fiscal, la Comisión sugirió la posibilidad de establecer algún tipo de límites pero los expertos opinan que el reconocimiento mutuo debería ser ilimitado.

En cuanto a los créditos dudosos, finalmente ha habido consenso en aceptar la deducción de las provisiones para los mismos. Si existen diferencias no obstante, en torno al método, dado que algunos defienden el sistema de tipo fijo y otros un tratamiento diferenciado caso por caso.

Como último asunto de la reunión del SG2 celebrada en octubre en Roma, los servicios de la Comisión presentaron un documento de trabajo sobre los logros obtenidos por el SG2 y destacando la posición de la Comisión en los temas más importantes tratados en el mismo: (i) las definiciones y los principios; (ii) las provisiones exigidas por ley el reconocimiento mutuo; (iii) las deudas a largo plazo y las provisiones especiales; (iv) los créditos dudosos.

#### *Renta o ingreso imponible. Subgrupo 3 (SG3)*

Los trabajos no se encuentran en un nivel tan avanzado como el resto de los elementos estructurales del ingreso imponible. La creación de un subgrupo al efecto ha sido reciente, y de momento se ha celebrado una única reunión, el 7 de noviembre de 2005 en París, en el que se ha empezado a analizar un documento de trabajo.

El trabajo del grupo se ha dividido en tres ámbitos temáticos: (i) los ingresos, (ii) los gastos, y (iii) el método de cálculo del ingreso imponible.

Es importante la definición del ingreso imponible, para cuyo fin los expertos deberán comparar la Cuarta Directiva del Consejo<sup>6)</sup> y las Normas Internacionales de Contabilidad. Algunos expertos consideran las NIC un buen punto de partida, siempre que no se graven las ganancias no realizadas.

Los ingresos deberían ser gravados cuando se lleven a cabo y los gastos cuando sean ciertos. Asimismo es necesario distinguir entre los bienes y los servicios, así como especificar, en algunos casos, el momento en el que el ingreso es imponible. Por ejemplo, en la venta de bienes, el momento de la imposición debería de ser el momento en el que se transfiera la propiedad jurídica.

La mayoría de los expertos considera que los servicios deberían ser imponibles cuando han sido completamente ejecutados. Se analizaron tres casos específicos, en este sentido: (i) cuando la recaudación es incierta, no se considera necesario establecer normas específicas; (ii) cuando se trata del gravamen de servicios ejecutados durante varios años, los ingresos deberían de ser distribuidos a lo largo del periodo en el que el servicio es distribuido; (iii) las transacciones de divisas extranjeras, cuando se haya decidido que las pérdidas no realizadas deberán ser deducibles al final del periodo anual.

Los stocks deberían de ser evaluados según el coste de producción o el precio de adquisición,

considerando siempre el coste real. Los participantes llegaron a un acuerdo sobre la utilización del principio FIFO o PEPS, primer entrado primer salido— pero no en torno al LIFO o UEPS, último entrado primer salido.

La Comisión repasó en un documento los temas más importantes surgidos en esta primera reunión, destacando los siguientes: el ingreso imponible, los métodos para gravar bienes y servicios y el tratamiento fiscal de los inventarios.

#### *Aspectos internacionales. Creación del cuarto subgrupo (SG4)*

La Comisión presentó un nuevo documento de trabajo que trata sobre los aspectos internacionales de la base imponible común consolidada, anotando las áreas en las que una solución común para la base imponible común consolidada será necesaria. El documento se centra en las relaciones entre los Estados miembros y no miembros de la UE. Considerando el perfil técnico y complejo del asunto, se decidió crear un subgrupo que lo debatiera.

Tras la introducción del documento por parte de la Comisión, se produjo un primer intercambio de puntos de vista sobre el asunto. Solo algunos de los participantes propusieron posponer el inicio del debate sobre los aspectos internacionales, y otros consideraron el tema de especial trascendencia para los pequeños países. Asimismo, se propuso que los aspectos internacionales se estudiaran tomando siempre en consideración la legislación comunitaria.

Otro de los asuntos mencionados fue el de la residencia. Los expertos nacionales se mostraron cautelosos sobre la oportunidad de definir la “residencia”, dado que las legislaciones nacionales ya definen el alcance de este concepto.

<sup>6)</sup> Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad. DO, serie L n. 222 de 14.8.1978, p. 11/31. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31978L0660:ES:HTML>



En referencia al concepto de establecimiento permanente elaborado por la OCDE, un experto preguntó si está previsto que haya dos enfoques sobre la cuestión del establecimiento permanente en los Estados miembros participantes en la base imponible común consolidada, es decir, la aplicación de las disposiciones nacionales para las empresas que no están constituidas en sociedades y un enfoque armonizado para las sociedades. La Comisión subrayó que en este punto los Estados miembros deberán analizar si son necesarias unas directrices más concretas.

El representante español se mostró voluntario a liderar este cuarto subgrupo (SG4), con vistas a celebrar una primera reunión del mismo en el mes de febrero. En general, se consideró que el documento inicial presentado por la Comisión y los comentarios escritos y orales presentados por los representantes de los Estados miembro constituían un buen punto de partida para el inicio de los debates.

### **Resultados de la reunión 9 de Marzo de 2006**

La sexta reunión del grupo de trabajo contó con la asistencia de representantes de todos los Estados miembros con excepción de Estonia. Asimismo acudieron observadores de Bulgaria y Rumania.

#### Elementos estructurales de la base imponible

##### *Renta o ingreso imponible. Subgrupo 3 (SG3)*

El representante francés del SG3 presentó los resultados de la segunda reunión celebrada en París el 3 de Febrero de 2006, a la que acudieron 16 Estados miembros<sup>71</sup>. Se revisaron los temas debatidos en la primera reunión celebrada el 7 de No-

<sup>71</sup> Austria, Bélgica, Chipre, República Checa, Alemania, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Hungría, Italia, Luxemburgo, Letonia, Holanda, Polonia y Suecia.

viembre de 2005. Por otra parte, tanto los servicios de la Comisión como la presidencia del SG3 presentaron sus respectivos documentos de sala.

Los temas fundamentales fueron los relacionados con el tratamiento fiscal de los gastos.

En relación con el ingreso imponible, la mayoría de los asistentes se mostraron de acuerdo en la necesidad de acordar una definición común del concepto "ingreso imponible", sobre todo si consideramos que ésta no puede ser definida en base a los sistemas contables, tal y como ocurre a nivel nacional. Asimismo, la mayoría de los expertos también consideran el NIC 18 un buen punto de partida.

El desacuerdo prima a la hora de considerar la inclusión de ganancias no realizadas. En este sentido, la Comisión comentó su opinión en torno a varios elementos:

- el diseño del ingreso imponible tendría por objeto medir la capacidad contributiva de una empresa, razón por la cual parecería lógico que solamente las ganancias realizadas pudieran ser contabilizadas.
- la inclusión de las ganancias no realizadas resultaría en un metodología más compleja para el cálculo del ingreso imponible, dado que todos habría que calcular el valor global de los elementos que generaran ganancias no realizadas y ser registradas para evitar la doble imposición.
- finalmente también se subrayó la necesidad de mantener un grado de coherencia con lo debatido y acordado en el resto de los subgrupos, el SG1 concretamente concluyó en sus debates que las plusvalías del capital deberían ser equiparadas con los ingresos comerciales.

Todas las clases de ingresos deberían ser consideradas imponibles y es por ello que la definición no parece indispensable. Si en una fase posterior se decidiera aplicar un tratamiento fiscal particular a algún tipo de ingreso, se excluiría el mismo del conjunto de los ingresos imponibles generales. Es difícil definir la "actividad ordinaria" (dado que los estatutos de las sociedades son muy poco concretos en torno a la definición de sus actividades) para ser empleada a efectos de la base imponible común consolidada, razón por la cual el SG decidió que la mejor solución sería evitar la utilización de este término en la definición del ingreso imponible.

En relación al tratamiento fiscal de los gastos, parece haber consenso amplio respecto a la necesidad de una definición general de los gastos fiscalmente deducibles en la base imponible común consolidada. Se completaría dicha definición con una lista negativa de gastos no deducibles.

Las divergencias no obstante, surgieron sobre los criterios detallados que deban emplearse para esta definición, así como para la elaboración de la lista negativa.

La Comisión considera que una lista larga de elementos no deducibles es más preferible que la definición de criterios abstractos. Se ha analizado una lista de gastos no deducibles, tales como, dividendos, donaciones, impuestos, gastos de lujo, gastos de entretenimiento y viajes. Existen diversas opiniones y prácticas sobre los gastos de entretenimiento y viajes, así como de las donaciones. No obstante, todos se mostraron de acuerdo en no considerar deducibles las multas y penas. Se concluyó que aún quedan cuestiones por analizar en torno a este concepto.

*Aspectos internacionales Subgrupo 4 (SG4)*

Su primera reunión tuvo lugar en Madrid el 13 de Febrero de 2006, y accedieron a la misma 17 Estados miembros<sup>8)</sup>.

La reunión se centró en los aspectos generales derivados de la aplicación de la base imponible común y especialmente del tratamiento fiscal de la renta extranjera obtenida por las empresas residentes, así como el tratamiento fiscal de las empresas no residentes en jurisdicciones de la base imponible común consolidada.

Existe un acuerdo general para la utilización de las definiciones y conceptos de la OCDE como un punto de partida válido. No obstante, se recalcó que la ausencia de interpretación común de estas definiciones podría causar problemas.

Respecto al impacto de la base imponible común consolidada sobre la legislación basada en Convenios fiscales con terceros países, se comentó la probabilidad de que surgieran conflictos, pero asimismo se subrayó que no existe previsión de reforma de los mismos en el corto plazo.

Mientras una minoría de participantes apoyó el principio de territorialidad, en general existe un posicionamiento a favor del principio de renta mundial de los residentes. Algunos destacaron que el principio de territorialidad no es de uso común entre los Estados miembros. No obstante, se reconoció la posibilidad de que la utilización de dicho principio creara dificultades en el ámbito de la base imponible común consolidada, razón por la cual se recomienda la exclusión de la renta extranjera de su ámbito de aplicación. Respecto a la utilización combinada de ambos principios (principio de territorialidad para la base imponible común consolidada

<sup>8)</sup> Austria, Bélgica, Chipre, República Checa, Dinamarca, España, Francia, Finlandia, Alemania, Hungría, Italia, Irlanda, Luxemburgo, Holanda, Polonia, Eslovenia y Suecia.

y el principio de renta mundial para la renta extranjera) no contribuiría al objetivo fundamental de simplicidad al que aspira la base imponible común consolidada. En general, esta última idea de combinar los dos principios no obtuvo muchos apoyos.

Tampoco existió acuerdo respecto a la definición de la residencia y del establecimiento permanente. Algunos verían necesaria una definición común, mientras el resto consideraron que las Convenios internacionales para evitar la doble imposición así como las normas internacionales ya prevén definiciones. Algunos también cuestionan que deba considerarse el uso de un enfoque común del concepto del establecimiento permanente en las futuras negociaciones de Convenios internacionales para evitar la doble imposición. Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición son anteriores a la idea de la base imponible común consolidada y deben respetarse.

El representante de un Estado miembro consideró que lo más importante es que la base imponible común consolidada no trate de crear nuevos conceptos y definiciones que ya existen. Otros asistentes defendieron la misma línea, apoyándose en el argumento de que es probable que algunos Estados miembros no apliquen nunca la base imponible común consolidada.

En este sentido, la Comisión Europea subrayó

<sup>9)</sup> La cooperación reforzada se recoge entre los artículos 43 a 45 del Tratado de la Unión Europea y también, en el artículo 11 y siguientes del Tratado CE. Es un procedimiento de decisión que se inicia como último recurso siempre que los objetivos de la cooperación no puedan alcanzarse mediante la aplicación de las disposiciones del Tratado. Las cooperaciones reforzadas están abiertas a todos los Estados miembros, que pueden unirse en cualquier momento. Lo actos que se adopten en el marco de una cooperación reforzada no formarán parte del acervo comunitario y sólo serán aplicados a los Estados miembros que participen en ella. Es responsabilidad del Consejo y de la Comisión velar por la coherencia de las acciones emprendidas en el marco de una cooperación reforzada con las demás políticas y acciones de la Unión.

que cualquier posibilidad de cooperación reforzada<sup>9)</sup> entre Estados miembros, siempre se basará en una propuesta de la Comisión presentada a todos los Estados miembros, en el seno del Consejo.

Muchos de los temas de este grupo exigen ser analizados más profundamente, y se planeó celebrar una segunda reunión de este SG en abril de 2006. La Comisión presentó por su parte un documento de trabajo con el resumen de los puntos más importantes tratados en la reunión.

#### Ámbito territorial. Presentación de un Documento de Trabajo

La Comisión Europea presentó un documento de trabajo sobre la dimensión territorial de la base imponible común consolidada, que repasa una serie de cuestiones que deberán ser esclarecidas de cara a permitir la aplicación de la base imponible común consolidada.

El texto identifica tres tipos de rentas:

- Rentas obtenidas por residentes de alguna de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada, siendo esas rentas provenientes de fuentes situadas en alguna de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada.
- Rentas obtenidas por residentes de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada, siendo esas rentas provenientes de fuentes situadas fuera de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada (renta extranjera).
- Rentas obtenidas por no residentes en alguna de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada, provenientes de fuentes situadas en alguna de las jurisdicciones de la base imponible común consolidada.

La Comisión invitó a los Estados miembros expresar su visión sobre estas cuestiones, puesto que el hecho de que se decida que algunas categorías no sean cubiertas por el concepto de base imponible común consolidada, no significa que las mismas no sean imponibles, de forma separada. La cuestión a valorar es la necesidad o no de establecer unas normas comunes para la renta extranjera, aunque no entren dentro del ámbito de aplicación de la base imponible común consolidada.

El documento de trabajo establece cuatro posibles soluciones para tratar los casos de renta extranjera de los residentes en la jurisdicción de la base imponible común consolidada:

- Aplicación del principio de territorialidad.
- Se aplicaría el principio de renta mundial para la renta interior sujeta a la base imponible común consolidada y la renta extranjera al tratamiento fiscal nacional.
- Aplicación del principio de renta mundial para la renta interior y extranjera sujeta a la base imponible común consolidada y la aplicación del método de excepción para evitar a doble imposición.
- Combinación del principio de territorialidad y el principio de renta mundial, quedando la renta extranjera fuera del ámbito de aplicación de la base imponible común consolidada.

Algunos consideran que a primera vista la combinación entre el principio de territorialidad y el principio de renta mundial puede resultar complicada pero desde el punto de vista técnico puede ser muy beneficiosa. En este sentido, la Comisión observa grandes similitudes entre la opción segunda y cuarta en lo referente al tratamiento de las pérdidas extranjeras. En la segunda opción corresponde al Estado miembro decidir el tratamiento que quiera dar a las

pérdidas extranjeras y si permitirá la reducción de la renta sujeta a la base imponible común consolidada.

## 1.2. COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN SOBRE LA BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA

La Comisión publicó en Abril de 2006 una Comunicación titulada *"Aplicación del Programa comunitario de Lisboa: Avances realizados y por realizar para el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)"*<sup>10</sup>.

La Comunicación está estrechamente relacionada con el desarrollo de los trabajos del Grupo sobre la Base imponible Común Consolidada compuesta por los 25 Estados miembros y expertos de la Comisión.

La Comisión reitera en el documento que para lograr los objetivos de competitividad, crecimiento y empleo de la Unión marcados por la Estrategia de Lisboa, la eliminación de los obstáculos fiscales hoy existentes en el mercado común puede contribuir positivamente. Asimismo considera que la base imponible común consolidada contribuiría al logro de una mayor eficacia, efectividad, simplicidad y transparencia de los regímenes fiscales aplicados a las empresas y suprimiría las divergencias existentes entre los diversos sistemas nacionales.

La Comisión alega igualmente que salvo el Consejo, en cuyo seno los Estados miembros se mues-

<sup>10</sup> COM (2006) 157 de 05.04.2006, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social Europeo sobre "Aplicación del Programa comunitario de Lisboa: Avances realizados y por realizar para el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)". Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006\\_0157es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006_0157es01.pdf)

tran más reticentes, otras instituciones, como por ejemplo el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social Europeo han mostrado su opinión favorable al proyecto de la base imponible común consolidada recientemente. La Comisión sitúa esta Comunicación sobre la base imponible común consolidada en el mismo contexto que la Comunicación presentada en Diciembre de 2005, sobre el Régimen de imposición según las normas del Estado de origen para las pequeñas y medianas empresas.

Existe en la Comunicación un capítulo dedicado a repasar los antecedentes, creación, objetivos, organización y logros alcanzados por el Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada.

La Comisión resume en la Comunicación las posiciones que ella misma ha venido defendiendo en el Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada:

- En la medida que avanzan los trabajos consagrados a la base imponible común consolidada, se confirma que ésta funcionará mejor si mantiene como hasta ahora esa tendencia a la uniformización, además de la simplificación general y ampliación de la base del impuesto de sociedades.
- El trabajo dedicado a la base imponible común consolidada podría simplificarse si cada empresa de cada Estado miembro fuera autorizada a utilizar las NIC (de forma que hubiera un solo punto de partida para todas ellas). Sin embargo, la Comisión acepta que no se dan las circunstancias para la mencionada autorización. Dado que no puede esperarse hasta el momento en el que la armonización de la contabilidad empresarial exista, la Comisión entiende que por el lenguaje común y por definiciones compartidas, las NIC sirven

como un instrumento de ayuda para diseñar la base, pero sólo para ello.

- La Comisión (al igual que el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social Europeo) considera que la base imponible ha de introducirse desde el principio como una base consolidada. Lo importante es partir de la base de esa idea, puesto que en el caso de aceptarse un proceso con dos fases (primero no consolidada, para pasar a base consolidada en una fase posterior) existe riesgo de que la consolidación se dificulte a largo plazo, por ejemplo, por un menor nivel de tratamiento común de ciertos elementos estructurales o metodologías.
- La Comisión (junto con el Parlamento Europeo) sigue pensando que la base imponible común consolidada debe proponerse inicialmente a las empresas con carácter facultativo.

Con respecto al programa de trabajo que la Comisión se marca a partir de 2006, un nuevo informe intermedio como la Comunicación presente se daría a conocer en el principio de 2007, al tiempo que se inician las tareas de debate en relación con los incentivos fiscales y la lucha contra la evasión fiscal, con el objetivo de acabarlos en el final de 2007. Durante 2008, la Comisión se encargaría de reflexionar y gestar una propuesta de normativa integral que podría dar a conocer a finales de 2008.

La Comisión llama la atención a los Estados miembros y demanda un compromiso mayor y de un mayor número de Estados miembros. Al mismo tiempo, subraya tres motivos importantes por los cuales los trabajos de cara a la consecución de una base imponible común consolidada puedan retrasarse:

- Algunos de los expertos que participan en el grupo de trabajo tienden más a defender aspectos propios de su régimen fiscal actual

que a buscar una solución que pueda ser aplicable en toda la UE. En este sentido, la Comisión considera que por las muchas diferencias que existen hoy entre las diversas disposiciones nacionales se impone la necesidad de llegar a una sola solución común.

- Existe una tendencia a posponer la discusión de los elementos más “difíciles”. No es conveniente alcanzar en el seno del Grupo de trabajo “compromisos” que permitan la coexistencia para cada cuestión de dos soluciones técnicas muy diferentes, dado que ello no contribuye al objetivo de la simplificación.
- Es cada vez más palpable la diferencia en el volumen de recursos que los Estados miembros están destinando a los trabajos. La prioridad política que se ha concedido a los objetivos de Lisboa, a la que la base imponible común consolidada contribuirá de una manera muy notoria, debe reflejarse en la asignación de recursos humanos.

A pesar de la postura decidida de la Comisión para promover el establecimiento de una base imponible común consolidada y el apoyo recibido por parte del Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social Europeo para la consecución del mismo, el Consejo sigue mostrándose en general poco entusiasta con la iniciativa.

Desde su publicación en Abril de 2006, la Comunicación en cuestión ha sido debatida en el seno del Grupo de Trabajo sobre cuestiones de fiscalidad directa del Consejo. Concretamente, la Presidencia distribuyó un cuestionario a los Estados miembros en la reunión del grupo de trabajo sobre cuestiones de fiscalidad directa del Consejo el 17 de mayo de 2006. Ya antes, en marzo, la Presidencia había dirigido otro cuestionario a las delegaciones nacionales, con objeto de sondear su predisposición a los trabajos de la Comisión y del

grupo de trabajo sobre la base imponible consolidada común.

El asunto fue incluido entre los temas de debate del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas que se celebró el 7 de Junio de 2006. Se adoptaron unas conclusiones en las que tomaba nota de la Comunicación de la Comisión y los Ministros mantuvieron un intercambio de puntos de vista al respecto. Las conclusiones adoptadas finalmente por el Consejo se corresponden con unas Conclusiones de carácter técnico puesto que la propuesta inicial de conclusiones presentada por la Presidencia austriaca fue duramente criticada por el Reino Unido e Irlanda, que consideraron que la presidencia hacía excesivo hincapié en el amplio consenso que se había alcanzado sobre la necesidad de una base imponible común consolidada en el seno del grupo de trabajo. La consecuencia fue la adopción de unas Conclusiones con una redacción muy amplia, vaga y general. La posición de Reino Unido e Irlanda fue igualmente apoyada por Hungría y Lituania. España defendió la necesidad de proseguir en los debates técnicos para aclarar todas las dudas.

### I.3. RÉGIMEN DE IMPOSICIÓN SEGÚN LAS NORMAS DEL ESTADO DE ORIGEN PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

#### Introducción

A finales de Diciembre de 2005, la Comisión adoptó la Comunicación titulada “*Superación de los obstáculos con que se enfrentan las pequeñas y medianas empresas en el mercado interior e materia de impuesto de sociedades – Esbozo de la una posible aplicación de un régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen*”<sup>11)</sup>.

<sup>11)</sup> COM (2005) 702, de 23.12.2005. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2005/com2005\\_0702es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2005/com2005_0702es01.pdf)

La idea de aplicar de forma experimental el régimen de imposición según las normas del Estado de origen de las pequeñas y medianas empresas resurgió hace dos años, cuando el 24 de Junio de 2004 la Comisión publicó un documento en la que planteaba su visión sobre la materia y sobre cuya base un documento oficioso o "non paper"<sup>12)</sup> fue presentado ante los Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea en el Consejo Ecofin informal celebrado el 10 y 11 de Septiembre. Ya en 2001, la Comisión había encargado un estudio<sup>13)</sup> sobre la aplicación del régimen de imposición según las normas del estado de origen. Dicho estudio concluyó que el sistema podría ser el instrumento transitorio más adecuado a la espera de implementar soluciones más definitivas (como la base imponible común consolidada) y lo subrayó como un elemento clave para lograr un mercado interior sin obstáculos.

La Comisión lanzó una consulta pública en Agosto de 2004.

La consulta pública pretendía sondear, por segunda vez<sup>14)</sup>, la opinión de las pequeñas y medianas empresas, con el objeto de que la Comisión recopilara más datos que contribuyeran a la mejora del sistema.

Se recibieron aproximadamente 200 respuestas, la mayoría de las cuales provenían de Alemania (168), en general sociedades. Teóricamente la consulta pública iba dirigida a pequeñas y medianas empresas. No obstante, se identificaron al menos

63 empresas, que basadas en los criterios establecidos por la Comisión<sup>15)</sup>, se correspondían con grandes empresas.

Al parecer, las distintas leyes y disposiciones sobre fiscalidad de las empresas vigentes en el mercado interior no ejercen un gran efecto disuasorio para poder establecerse en un Estado miembro que no fuera el de origen.

Respecto a los otros aspectos fiscales que los participantes en la consulta consideraron más influyentes para la expansión de la actividad de su empresa, el más mencionado fue el nivel de imposición, aunque también fueron mencionados el cumplimiento de las obligaciones relativas al IVA y la falta de armonización.

Una de las principales conclusiones de la consulta fue que la competencia fiscal entre los Estados es la que mayoritariamente influye en cualquier empresa a la hora de establecerse en un Estado miembro.

Aproximadamente cien de las empresas que cumplimentaron el cuestionario se mostraron voluntarias para participar en un proyecto piloto de 5 años de duración.

La falta de incentivos económicos, los problemas derivados del desconocimiento del lenguaje y la necesidad de una mayor uniformidad en el derecho laboral fueron subrayados como los factores no fiscales que afectan a la expansión transfronteriza de las empresas

Pese al papel preponderante que desempeñan las Pymes en el desarrollo económico de la Unión

<sup>12)</sup> 07.07.2004. Non Paper de la Comisión al Consejo Ecofin informal de 10 y 11 de Septiembre de 2004: [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/resources/documents/HST\\_Non-Paper\\_EN.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/HST_Non-Paper_EN.pdf)

<sup>13)</sup> GAMMIE, Malcolm y LODIN, Sven-Olof. "Home State Taxation". IBFD Publications, 2001.

<sup>14)</sup> Otra consulta similar tuvo lugar en 2003.

<sup>15)</sup> Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo de 2003 sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas. DO, serie L, nº 124. 20.05.2003. Esta Recomendación está en vigor desde 1.1.2005.

Europea, su nivel de participación en el mercado interior es considerablemente inferior al de las grandes empresas, sobre todo debido a motivos de índole fiscal. En general, la situación provoca la pérdida de potencial de crecimiento económico y creación de empleo necesario de cara a la consecución de los objetivos de la Estrategia de Lisboa.

Además de la consulta, la Comisión ha presentado junto con la Comunicación, una evaluación de impacto concluyendo que la imposición según las normas de estado de origen para las pymes provocaría considerables eventuales beneficios económicos a escala global para el mercado común y que por tanto el sistema merece la pena ser al menos, testado.

Respecto al apoyo del resto instituciones comunitarias a la propuesta de la Comisión, tanto el Parlamento Europeo<sup>16)</sup> como el Comité Económico y Social Europeo<sup>17)</sup> han abogado por el establecimiento de un régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen.

La posición de los Estados miembros, expresada en el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea informal celebrado el 10 y 11 de Septiembre y en otras ocasiones, no es tan unánime. La Comisión reconoce el escepticismo expresado por algunos Estados miembros, que alegan por una parte, que la afirmación de que existen obs-

táculos fiscales transfronterizos específicos de las pymes no es fundada y por otra parte, consideran que el régimen piloto provocaría graves problemas legales y administrativos.

A pesar de las reservas expresadas en el Consejo sobre la imposición según las normas del Estado miembro de origen, la Comisión subraya como precedente en su Comunicación, el ejemplo de dos Estados miembros que han adoptado recientemente un protocolo a su convenio de doble imposición en virtud del cual, en determinadas regiones fronterizas entre los dos Estados miembros, se introduce una excepción a las normas sobre establecimientos permanentes. En las mencionadas regiones, no se otorga la condición de "establecimiento permanente" a los establecimientos de las empresas del otro Estado miembro aunque se den las condiciones necesarias al efecto. Así pues, frente a lo que ocurre en virtud de las normas establecidas, no se pone en marcha el proceso de imposición en el territorio del Estado en el que se encuentra implantada la empresa.

Las principales diferencias entre este enfoque y el de imposición de acuerdo con las normas del Estado de origen es que el primero queda limitado a una zona fronteriza estrictamente definida, y que los dos Estados miembros han acordado que no es necesario un ulterior reparto de la base imponible del impuesto. No obstante, según la Comisión, la lógica subyacente a este enfoque, es decir el reconocimiento mutuo, es idéntica a la del régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen para las pequeñas y medianas empresas, y su aplicación práctica a través del mecanismo de convenio de doble imposición confirma que este tipo de régimen es totalmente factible y puede introducirse en un plazo relativamente corto.

La iniciativa para un Régimen de imposición según las normas del Estado de origen para las pe-

<sup>16)</sup> Informe del Parlamento Europeo sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo, Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre la política fiscal en la Unión Europea- Prioridades para los Próximos Años  
<http://www.europarl.europa.eu/omk/sipade3?PUBREF=//EP//NONSGML+REPORT+A5-2002-0048+0+DOC+PDF+VO//ES&L=ES&LEVEL=2&NAV=S&LST-DOC=Y>

<sup>17)</sup> Dictamen del CES sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo, Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre la política fiscal en la Unión Europea- Prioridades para los Próximos Años  
<http://eescopinions.eesc.europa.eu/eescopiniondocument.aspx?language=es&docnr=1486&year=2001>



queñas y medianas empresas se enmarca entre las acciones destinadas a mejorar el entorno fiscal de las pequeñas y medianas empresas. Entre estas acciones también destaca en el ámbito del IVA por ejemplo, la adopción de medidas específicas para las pymes, concretamente la “ventanilla única”.

La Comunicación tiene una estructura muy clara que se centra en analizar los obstáculos existentes en el momento actual, en el análisis de la necesidad de acción coordinada a nivel de la UE y en presentar el sistema previsto de imposición según las normas del Estado de origen para las pymes.

### Obstáculos fiscales

Es sabido que las actividades económicas transfronterizas desarrolladas por las empresas en la UE se ven gravemente obstaculizadas por diversas barreras fiscales. Se trata de obstáculos creados por las deficiencias en la legislación fiscal, así como la ausencia generalizada de mecanismos de compensación transfronteriza en relación con las filiales. A pesar de progresos en otros sectores en los que se han adoptado medidas de armonización y de reconocimiento mutuo, los obstáculos que aún permanecen en el ámbito fiscal constituyen uno de los principales problemas de cara al logro del mercado interior.

Para solucionar esta situación, la doble estrategia de la Comisión se basa a corto plazo en la resolución de problemas específicos que impiden una actividad económica transfronteriza y a largo plazo en el estudio y el establecimiento de una base imponible común consolidada.

En este contexto adverso general para la actividad económica transfronteriza, las pymes se enfrentan al menos, a dos aspectos negativos adicionales. Por una parte, resulta para ellas particularmente difícil sufragar los costes de cumplimiento derivados de

actividades desarrolladas en hasta 25 regímenes fiscales diferentes. Se calcula, según datos facilitados por UEAPME<sup>18)</sup>, que los gastos para las pymes son cien veces mayor que para las grandes empresas, haciendo frente a cargas desproporcionadamente elevadas. Por otra parte, un obstáculo fiscal más específico de la actividad económica transfronteriza en el mercado interior, y en especial para las pymes, la constituye la compensación de pérdidas transfronterizas, que sobrevienen al emprender actividad económica en un país extranjero. A pesar de que las empresas más grandes tratan de recurrir a estrategias de planificación fiscal, las pequeñas y medianas empresas no tienen tantas posibilidades de optimización. No obstante, es fundamental para las pymes poder trasladar sus pérdidas a ejercicios posteriores.

Dado que muchas legislaciones nacionales prevén a menudo regímenes fiscales especiales para las pymes que no abarcan las actividades económicas transfronterizas (sino ventajas e incentivos fiscales relacionados con la base imponible), dificultan que las pymes comiencen actividades de carácter transfronterizo.

### Necesidad de acción por parte de la UE

La participación escasa de las pymes en el mercado interior se debe a obstáculos relacionados con el impuesto de sociedades, y su interrelación con otros factores de índole fiscal y no fiscal. En consecuencia, las pymes se abstienen en general de efectuar transacciones e inversiones comerciales transfronterizas. En los casos en los que las pymes sí llevan a cabo este tipo de operaciones, deben hacer frente a costes financieros elevados, siempre más elevados que los de una gran empresa.

<sup>18)</sup> Unión Europea del artesanado y de la pequeña y mediana empresa

Además del desaliento general para la creación de nuevos establecimientos en el extranjero, los obstáculos fiscales crean efectos secundarios perjudiciales tales como las dificultades para el acceso de las empresas a financiación en fase inicial de su ciclo de desarrollo, por temor de los bancos u otras instituciones financieras a asumir riesgos. En general, el total de las circunstancias afectan negativamente al conjunto de condiciones generales para la supervivencia y desarrollo de la pymes.

La baja participación de las pymes en el mercado interior afecta negativamente a la productividad de las mismas, pero asimismo se produce una incidencia negativa en el conjunto de la economía de la Unión, en la productividad y en el número de empleos generados.

Por todo ello, la Comunicación concluye que para asegurar el potencial económico máximo del mercado interior se debe fomentar y aumentar la inversión y expansión de las pymes en otros Estados miembros a través de la eliminación de los obstáculos fiscales existentes.

El objetivo de la posible aplicación de un régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen es la mencionada eliminación de obstáculos, que deberá producirse respetando siempre una serie de limitaciones, como la no disminución de los ingresos fiscales de los Estados miembros<sup>19)</sup>, la no ampliación de las posibilidades de fraude o evasión fiscal a gran escala y el no comprometer la capacidad de las administraciones fiscales para supervisar la actividad de las pymes.

<sup>19)</sup> La Escuela de Economía de Estocolmo ha llevado a cabo una simulación basándose en datos reales de un grupo relativamente grande de empresas suecas. Se ha observado una reducción de los ingresos fiscales que puede explicarse por las mayores posibilidades de compensación de pérdidas (un efecto buscado) lo que significa que los ingresos negativos se recuperarán pronto.

#### La imposición según las normas de origen: Principio básico e idoneidad para las pymes

El concepto de "imposición según las normas del Estado de origen" se basa en el principio de reconocimiento mutuo y voluntario de las normas fiscales.

Los beneficios de un grupo de empresas que operan en más de un Estado miembro se calcularán exclusivamente de acuerdo con las disposiciones del régimen fiscal aplicable a una de ellas, más concretamente en el país de origen de la matriz o sede central (o empresa principal) del grupo. Ello significa que la pyme que se instale en un Estado miembro diferente al de origen podrá aplicar las normas con las que esté familiarizada.

Cada uno de los Estados miembros seguirá gravando la cuota que le corresponda de los beneficios derivados de las actividades empresariales de los miembros del grupo en ese Estado miembro, aplicando el tipo del impuesto sobre sociedades vigente en el mismo. Ello significa que el sistema de la imposición según las normas del Estado de origen preserva la capacidad de los Estados miembros de recaudar ingresos a través del impuesto de sociedades.

La Comisión considera que la imposición según las normas del Estado de origen es una solución prometedora para hacer frente a los problemas fiscales mencionados. No obstante, la aplicación generalizada de este sistema sobre todas las empresas de la Unión Europea podría causar repercusiones importantes, y por ello se duda sobre la idoneidad de este método de imposición. Por estas razones, la Comisión propone llevar a cabo un enfoque experimental para las pymes que se muestren interesadas y en los Estados miembros en los que las bases del impuesto sobre sociedades son similares<sup>20)</sup>.

<sup>20)</sup> El Anexo a la Comunicación detalla pormenorizadamente como podría llevarse a cabo la aplicación del proyecto piloto desde el punto de vista técnico.

A través del proyecto piloto por una parte se trataría de demostrar las ventajas concretas que el sistema de imposición según las normas del Estado de origen crearía en favor de las pymes, así como los beneficios económicos generales. Para introducir el régimen piloto se trataría de llevar a cabo acuerdos específicos entre Estados miembros.

### Características técnicas del sistema

#### Definiciones

- Por “Estado de origen” se entenderá el país de residencia fiscal de la sociedad matriz directa o indirecta o de la empresa a la que pertenece el establecimiento permanente (sede), según sea el caso.
- Por “Estado de acogida” se entenderá el país de residencia fiscal de la filial o el país en el que esté situado el establecimiento permanente, según sea el caso.
- Por “grupo del Estado de origen” se entenderá el grupo de empresas o la empresa con establecimientos permanentes que participen en el régimen piloto, según sea el caso.
- Por “empresa principal” se entenderá la empresa a la cabeza del grupo del Estado de origen (sociedad matriz o sede) residente en el Estado de origen y responsable en última instancia del funcionamiento del régimen piloto.

Se empleará la definición de pequeña y mediana empresa recogida en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión<sup>21)</sup>.

Esta Recomendación distingue entre empresas

<sup>21)</sup> Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas. DO, serie L, nº 124 de 20.05.2003. Definición en vigor desde 1.1.2005.

autónomas, asociadas y vinculadas. Estas normas y distinciones deberían de emplearse para distinguir el tipo de pequeña y mediana empresa de la que se trate, así como para definir el grupo del Estado de origen.

La Comisión excluye los supuestos en los que la pyme tenga su sociedad matriz en un Estado miembro y tenga filial en un tercer país que a su vez tenga una sub-filial en un Estado miembro, por considerarlo excesivamente difícil de gestionar.

Los Estados miembros pueden elegir excluir el régimen piloto a las sociedades de personas y empresas individuales que actúen a nivel internacional, así como las entidades físicamente transparentes o híbridas. La valoración de estas características sólo puede realizarse desde la perspectiva de los Estados miembros que participan en el proyecto piloto caso por caso.

#### *La determinación del Estado de origen y el grupo del Estado de origen*

El Estado de origen es el país de residencia fiscal de la empresa principal. Si existe doble residencia o dudas para la determinación, el Estado de origen será el lugar donde tenga lugar la gestión efectiva de la empresa principal y en el que la empresa estaba sometida al impuesto de sociedades con anterioridad a formar parte del proyecto piloto.

Las normas del Estado de origen se aplicarán a la empresa principal participante y sus filiales o establecimientos permanentes en los Estados miembros participantes. La inclusión de la actividades dentro del grupo del Estado de origen dependerá de las normas de este Estado en materia de consolidación fiscal. En ningún caso podrá una sociedad matriz o filial pertenecer a dos “grupos del Estados de origen”.

### *Los impuestos afectados*

En principio la Comisión considera razonable que el régimen piloto sea sólo aplicable al impuesto de sociedades y no parece que el sistema deba influir indirectamente en la recaudación de otros impuestos distintos. Cuando la determinación de la renta imponible del impuesto de sociedades repercuta en la valoración de otros impuestos, debería llevarse a cabo una contabilidad específica. Se cita como ejemplo el tratamiento de las prestaciones complementarias en las legislaciones fiscales aplicables a la renta por los rendimientos de trabajo.

### *Sectores cubiertos*

La Comisión recalca que existen sectores sometidos a normas específicas del impuesto de sociedades. Los Estados miembros deberían considerar la posibilidad de estipular que “los grupos del Estado de origen” con más de un 10% de su volumen de negocios en los sectores naval, los servicios financieros, de la banca, de los seguros del comercio y de la explotación de petróleo y gas y de las actividades agrarias no pueden participar en el régimen piloto. De todas formas, los Estados miembros afectados serán los encargados de asignar los sectores caso por caso.

### *Normas específicas*

Se da por supuesto que el régimen piloto debe comprender siempre normas para tratar casos excepcionales. La Comunicación establece algunas de esas normas específicas, que podrían ser las siguientes:

- Una empresa principal que participe en el régimen piloto no puede elegir cuales son las filiales o los establecimientos permanentes que pueden optar al régimen en los Estados miembros

participantes y que formarán parte del grupo del Estado de origen (enfoque de “o todos o ninguno”).

- Sólo se deberá permitir participar en el régimen a las empresas existentes que hayan residido fiscalmente en el “Estado de origen” durante al menos dos años.
- Si una empresa que participa en el proyecto piloto crece orgánicamente por encima de los límites fijados en la definición de PYME mediante la realización de sus actividades comerciales normales, no debería quedar excluida del proyecto por esta razón.
- Un cambio de propiedad no debería generar automáticamente la exclusión de una empresa participante, a menos que incumpla la definición de pequeña y mediana empresa.
- Ni las transacciones puntuales ni las fluctuaciones empresariales “anómalas” del volumen de negocios deberían dar lugar automáticamente a la exclusión de la empresa participante (o bien la enajenación de un importante bien de capital deberá excluirse de los requisitos sobre volumen de negocios).
- Las fusiones y adquisiciones que no afecten a los elementos fundamentales del régimen piloto (definición de PYME, determinación del Estado de origen, etc.) no deberán dar lugar a la exclusión automática de la empresa participante.
- El cambio de Estado de origen por parte de una empresa participante durante la aplicación del régimen piloto podría considerarse imposible. El traslado de la residencia fiscal de la empresa principal a otro Estado miembro debería, por tanto, comportar la conclusión del régimen piloto. Lo mismo ocurrirá en caso de que se produzca una fusión.
- Cuando no coincidan los ejercicios fiscales de la empresa principal y el grupo del Estado de origen, corresponde a la empresa principal llevar la contabilidad correspondiente que

permita a las administraciones fiscales pertinentes valorar la solicitud.

- Es posible la cesión de activos entre la empresa principal (sociedad matriz o sede) y la filial o el establecimiento permanente en otro Estado miembro al amparo del régimen piloto, siempre que se respete la normativa fiscal nacional del Estado de origen.
- A menos que se estipule lo contrario, todas las transacciones efectuadas dentro del grupo del Estado de origen entre la empresa principal y las filiales o establecimientos permanentes, o entre los miembros del grupo, deberán tratarse de conformidad con la normativa fiscal nacional del Estado de origen.
- Serán de aplicación a cada unidad del grupo las normas generales contra el fraude del Estado de residencia con relación a los Estados miembros no participantes y los terceros países, con objeto de eliminar las posibilidades de acogerse a la normativa más favorable ("rule shopping").

#### *Aplicación de los Convenios de doble imposición*

Del propio concepto de fiscalidad del Estado de origen se desprende que se separan las relaciones al amparo del régimen piloto de aquellas a las que les son aplicables los convenios de doble imposición.

El régimen piloto no exige ninguna modificación de los convenios de doble imposición firmados por los Estados miembros con terceros países. Considerando que cada miembro de grupo del Estado de origen sigue siendo contribuyente en su país de residencia, seguirán siendo de aplicación los respectivos convenios.

Lo más lógico según la Comisión sería que las rentas generadas por el grupo de empresas en el

extranjero, procedentes de terceros países o de Estados miembros no participantes, no entren dentro del ámbito de aplicación del régimen piloto. Las rentas generadas en el extranjero se añadirán a la renta del miembro del grupo una vez efectuado el reparto. Este método evitará que surjan problemas en los casos en los que el Estado de origen y el Estado de acogida hayan acordado disposiciones distintas en sus respectivos convenios con un tercer Estado.

#### *Fijación de los precios de transferencia*

La lógica del concepto de la fiscalidad según las normas del Estado de origen indica que las normas nacionales para fijar los precios de transferencia dejarían de aplicarse dentro del grupo del Estado de origen que se acoja al régimen piloto. Cuando se trate de miembros del grupo del Estado de origen deberán aplicarse las normas del Estado de origen incluso en los demás Estados miembros. Las autoridades fiscales competentes también serán las del Estado de origen, dado que la Comisión la considera la única solución viable desde el punto de vista práctico.

## II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### II.1. MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA DEL IVA APLICABLE A ALGUNOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA

La Comisión adoptó el 15 de mayo de 2006 una propuesta de Directiva que modifique la Directiva 2002/38/CE en relación al periodo de aplicación del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y de algunos servicios prestados por vía electrónica<sup>22)</sup>.

<sup>22)</sup> COM (2006) 210, de 15.05.2006. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/lexUriServ/site/en/com/2006/com2006\\_0210en01.pdf](http://eurlex.europa.eu/lexUriServ/site/en/com/2006/com2006_0210en01.pdf)

La Directiva 2002/38/CE modifica la Sexta Directiva del IVA 77/388/CEE en lo relativo al régimen de IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y de algunos servicios prestados por vía electrónica, y es más conocida con la denominación "Directiva del IVA sobre comercio electrónico".

Al ser adoptada en 2002, se limitó temporalmente la aplicación de algunas de sus medidas hasta el 30 de junio de 2006. Se estableció igualmente que sus disposiciones relativas al lugar de prestación de servicios y de ciertas medidas de facilitación a las empresas de terceros países serían objeto de un informe después de los tres primeros años de aplicación de la Directiva, informe que la Comisión entregaría al Consejo (y que se adjunta a esta propuesta). Tras esa revisión, cabría la posibilidad que las mencionadas provisiones fueran modificadas o su aplicación prolongada, sobre la base de una propuesta de la Comisión.

### *La prolongación de la aplicación de la Directiva 2002/38/CE*

Hace tiempo la Comisión adoptó dos propuestas de Directiva para modificar la Directiva del IVA 77/388/CEE, por una parte sobre el lugar de prestación de servicios<sup>23)</sup> y por otra parte, para la simplificación de las obligaciones del IVA<sup>24)</sup>. Si el Consejo hubiera aprobado estas propuestas en su

<sup>23)</sup> COM (2005) 334, de 20 de Julio de 2005, Propuesta modificada de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2005/com2005\\_0334es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2005/com2005_0334es01.pdf)

<sup>24)</sup> COM (2004) 728, de 29 de Octubre de 2004, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE a fin de simplificar las obligaciones en lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004\\_0728es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004_0728es01.pdf)

debido tiempo, ahora no sería necesario prolongar la Directiva sobre comercio electrónico que había sido prevista como medida provisional o temporal, en vistas a que las propuestas mencionadas ofrecerían una solución integral y definitiva a muchas cuestiones del IVA, entre ellas las que pretende solucionar la Directiva sobre el comercio electrónico. Es por ello que la Comisión no ha tenido más alternativa que proponer la prolongación de la aplicación de la Directiva hasta 31 de Diciembre de 2008, con la esperanza de que las propuestas mencionadas hayan sido aprobadas por el Consejo para dichas fechas.

La Directiva 2002/38/CE surgió con el objetivo de eliminar un efecto no deseado a la vez que inesperado de la Sexta Directiva sobre el IVA, que obligaba a las empresas de la Unión Europea a gravar y recaudar el IVA en circunstancias que les situaba en desventaja competitiva en comparación a las empresas situadas en terceros países. En ese sentido, puede afirmarse que el objetivo ha sido cubierto.

Y sin ser su objetivo principal, la Directiva ha provocado una incidencia directa en los ingresos fiscales de los Estados miembros. Por una parte, ha aumentado considerablemente el número de operadores establecidos en la Unión Europea (a pesar de que es difícil calcular el número y de que debe recordarse que los factores que incitan a las empresas a establecerse en la Unión son variadas) y por otra parte, los operadores que desarrollan ciertas actividades no se ven ya obligados a trasladarse a un tercer país para no perder la capacidad de competir con aquellos operadores.

Cabe subrayar además que durante los tres últimos años el comercio electrónico entre consumidores y empresarios (Business to Consumer, B2C) y en general de los servicios online, ha aumentado y

ha madurado, sofisticándose cada día más. La incertidumbre sobre el tratamiento fiscal de este tipo de actividades comerciales no contribuiría a su continuado crecimiento. La Comisión basa en todas estas razones la oportunidad de ampliar el periodo de aplicación de la Directiva.

La Comisión presentó la propuesta para la prolongación de la Directiva 2002/38/CE sobre comercio electrónico hasta 31 de Diciembre de 2008 a los Ministros de Economía y Finanzas en la sesión del Consejo Ecofin celebrada el 7 de Junio de 2006 en Bruselas. Al parecer, los Ministros han tomado nota de la recomendación de la Comisión y aprobaron la prolongación de la Directiva hasta el final de 2006, con vistas a la aprobación de las propuestas sobre simplificación de las normas del IVA y sobre el lugar de prestación de servicios, denominado en su conjunto el Paquete del IVA, también a finales de 2006, ya que fracasaron en su intento en la sesión de Junio.

### *La presentación del informe*

La Directiva de 2002 preveía que el informe después de tres años de aplicación de la misma, podría proponer la creación de un mecanismo electrónico adecuado, de carácter no discriminatorio, destinado a calcular, declarar, recaudar y asignar ingresos fiscales procedentes de servicios prestados electrónicamente con imposición en el lugar de consumo o la prolongación de su aplicación.

El informe presentado por la Comisión se centra en el efecto que ha causado la Directiva en la práctica, así como su funcionamiento actual.

En relación con el ámbito de aplicación, la Directiva se aplica a los servicios electrónicos y a los servicios de radiodifusión. A pesar de que hasta el momento la definición del concepto de radiodifusión

no ha creado dudas, el desarrollo del mercado y de los productos hace que cada vez converjan más los servicios de radiodifusión, las telecomunicaciones y los servicios electrónicos. En este sentido, resulta más y más difícil justificar un tratamiento fiscal diferente entre las mismas. El concepto de la radiodifusión en la Sexta Directiva del IVA de 1977, hacía, lógicamente referencia a tecnologías mucho más simples.

La Directiva 2002/38/CE fue innovadora en establecer nuevos conceptos y procedimientos, provocando el correspondiente impacto en las empresas y las administraciones fiscales. Y a pesar de que existían temores de que la tecnología y los protocolos del comercio electrónico fueran incompatibles con la recaudación fiscal, la Comisión entiende que se ha demostrado que las preocupaciones no eran fundadas y de que el sistema ofrece muy pocas dificultades en su funcionamiento diario.

Debido a su carácter innovador, la Comisión ha prestado mucha atención a su aplicación, procurando colaborar estrechamente con las administraciones fiscales y las empresas afectadas. En este sentido se han organizado en el marco del programa Fiscalis, dos conferencias sobre el tema.

La Directiva ha servido para comprobar que el sistema de ventanilla única del IVA aplicado a los servicios electrónicos, es un método extensible para más servicios intracomunitarios en los que concurren las mismas dificultades. La Directiva de comercio electrónico fue el precursor de una iniciativa más amplia para el establecimiento general de la Ventanilla única del IVA, propuesta presentada en 2004<sup>25)</sup> en el marco de la simplificación de las obligaciones del IVA. En el otro sentido, la Directiva también ha permitido apreciar características de la

<sup>25)</sup> COM (2004) 728

ventanilla única del comercio electrónico que no pueden extrapolarse a un sistema más general. Una vez funcionara el sistema general de Ventanilla Única del IVA, sería ineficiente mantener el sistema de ventanilla única previsto en la Directiva de comercio electrónico, y por tanto el sistema general absorbería al específico previsto para el comercio electrónico, tal y como estaba planeado que ocurriera a partir de 1 de Julio de 2006. Pero debido al retraso del Consejo en la aprobación de la simplificación de las normas del IVA, se prolongará la aplicación de las previsiones de la Directiva de comercio electrónico.

El funcionamiento diario del comercio electrónico ha demostrado que no han surgido mayores complicaciones con la aplicación de la Directiva. Siendo la mayoría de las transacciones entre empresas, los operadores no comunitarios no se han visto obligados a respetar mayores obligaciones de cumplimiento. No obstante, en los supuestos de empresas no comunitarias que prestan servicios a un consumidor final que no constituye una empresa y está situada en territorio de la Unión, surgen las obligaciones fiscales para el operador de un país tercero. Para esos supuestos, existen tres alternativas: (i) que la empresa no comunitaria se establezca en algún Estado miembro de la Unión; (ii) que el operador no comunitario se registre en cada uno de los Estados miembros donde desarrolla las actividades gravables pero sin establecimiento permanente o (iii) que el operador lleve a cabo un registro en un Estado miembro elegido como de identificación. En esta última alternativa, que es ofrecida por la Directiva, el IVA sería facturado y recaudado de acuerdo con el tipo estándar del Estado miembro del consumidor.

Los problemas a la hora de determinar el lugar de imposición del IVA ocurren, debido a lo dificultoso que puede resultar definir el lugar de consumo efectivo de un servicio. Puede ser indicativa del lu-

gar de consumo la dirección indicada en la factura, aunque no siempre acierte. Dado que los servicios a los que se aplica la Directiva son cada día más móviles, el asunto adquiere cada vez mayor envergadura y requiere una solución general que podría consistir en la elaboración de directrices para determinar la situación de los consumidores.

Verificar el estatus de sujeto pasivo del cliente es fundamental en cualquier operación fiscal. La Directiva no ofrece ninguna guía para determinar el estatus del sujeto pasivo, pero lo cierto es que en este aspecto no existe gran diferencia entre los servicios electrónicos y el resto de servicios. La única diferencia consiste en que el tiempo para determinar el estatus del sujeto pasivo es más corto debido a la inmediatez de la prestación de estos servicios.

Una cierta claridad y coherencia en lo que respecta al grado de verificación necesario para ser aceptable. Para los supuestos de transacciones de poco valor, algunos Estados miembros aceptan como prueba suficiente una simple declaración del cliente, pero es probable que no todos los Estados miembros aceptaran un sistema semejante. La Comisión considera que debe analizarse este asunto con mayor detenimiento.

Uno de los sectores que mayor crecimiento ha experimentado desde la aprobación de la Directiva en 2002 son los juegos de azar y apuestas. En principio, los juegos de azar y apuestas se corresponden con la definición del tipo de servicio electrónicamente prestado que puede ser facturado. Los juegos de azar y apuestas constituyen una de las categorías que pueden quedar exentas de la facturación del IVA de acuerdo con la Sexta Directiva del IVA, siempre que el Estado miembro así lo decida. El lugar de imposición para juegos de azar y apuestas electrónicas ofrecidas por un operador situado fuera de la UE es el lugar donde se encuentre



el consumidor. Cuando se trata de un operador situado en un Estado miembro de la UE, el lugar de imposición o de facturación será el Estado miembro en el que se sitúe dicho operador, y se aplicarán las normas de dicho país.

Las modalidades de facturación de IVA de transacciones relativas a juegos de azar y apuestas que no están exentas ha sido objeto de interpretación por parte del Tribunal de Justicia Europeo, pero no siempre con criterios coincidentes. Es por ello, que la Comisión considera que existe necesidad de una mayor claridad, sobre todo, debido a que parece que las diferencias de tratamiento entre un Estado y otro varían mucho y crean cargas sobre los sujetos pasivos a los que no deberían enfrentarse. Deberían aclararse por tanto, las reglas aplicables al lugar de facturación de los servicios electrónicos prestados por un operador establecido en la Unión Europea si son modificadas.

La Comisión subraya que ha habido contacto constante con los Estados miembros y los empresarios u operadores afectados, permitiéndole desglosar las dificultades encontradas en la aplicación de la Directiva. Complicaciones que la Comisión considera de importancia menor que podrán ser resueltas a través de vías alternativas.

Asimismo, la institución comunitaria advierte que la no prolongación de la Directiva crearía efectos negativos no deseados en las partes interesadas.

En las reuniones del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas celebradas en los meses de mayo y de junio, se ha debatido la propuesta de la Comisión en el marco de la aprobación del denominado Paquete del IVA, que incluye además de la Directiva sobre el Comercio electrónico, la propuesta de Directiva relativa al lugar de prestación de los servicios a efectos de este impuesto, así como la Di-

rectiva relativa a la simplificación de las obligaciones del IVA. Mientras no se avance en la adopción del conjunto de las medidas, los Ministros han optado por sólo prolongar la aplicación de la Directiva sobre comercio electrónico hasta finales de 2006. El bloqueo del Paquete del IVA, se mantiene debido fundamentalmente a la resistencia de Alemania, Portugal y sobre todo Luxemburgo a aceptar el acuerdo propuesto por la Presidencia austriaca.

## II.2. MODERNIZACIÓN DEL IVA APLICABLE A LOS SERVICIOS FINANCIEROS Y DE SEGUROS: CONSULTA PÚBLICA

### *Introducción*

Al adoptar la Sexta Directiva 77/388/CEE sobre el impuesto de valor añadido, los Estados miembros decidieron eximir los servicios financieros y los seguros de su ámbito de aplicación, basándose fundamentalmente en razones de índole práctica. Se consideró que la facturación del IVA de los servicios financieros acarrearía cargas administrativas inaceptables, y una complejidad legal y contable muy importante.

Tras los primeros años de aplicación de la Directiva del IVA, la cuestión del IVA aplicable a los servicios financieros no resurgió hasta los años noventa. Existió un gran debate en torno a la idoneidad de aplicar el método de cash flow para facturar el IVA a los servicios financieros. Consistía el sistema en la aplicación de un tipo cero a las operaciones entre empresas, mientras que las transacciones entre empresas y particulares se reflejarían en las cargas del consumidor. No obstante a los beneficios que la aplicación de dicho método podría producir, no fue considerado adecuado un radical cambio del sistema.

Por lo tanto, persiste el debate sobre la base imponible y el nivel de deducibilidad del IVA que pue-

de aplicarse sin crear cargas administrativas excesivas ni complejidad legal.

Existen cada vez más concentraciones de empresas en el sector con el objeto de llevar a cabo una utilización más óptima de los recursos. Esta tendencia viene apoyada por el surgimiento de un marco regulador cada vez más amplio para la creación de un mercado interior de servicios financieros.

Como consecuencia de este contexto, hay consenso en afirmar que no existe demasiado interés para introducir una imposición generalizada de estos servicios.

No obstante, la Comisión entiende que se debe avanzar en la adopción de medidas legislativas, siempre que se cumplan tres objetivos:

- reducir los costes administrativos tanto para los operadores como las autoridades administrativas fiscales.
- crear seguridad presupuestaria para los Estados miembros y seguridad jurídica para los empresarios.
- suprimir las incoherencias entre las normas del IVA generales recogidas en la Directiva de 77/388/CEE y las disposiciones reglamentarias y legales más actuales.

En este contexto la Comisión presentó el 11 de mayo de 2006 un documento de trabajo que ha estado sometido a consulta pública hasta el pasado día 9 de Junio de 2006.

La consulta abarca los servicios financieros y los servicios de seguros.

Es indudable que un mercado de servicios financieros debidamente integrado que funcione de manera eficaz beneficiará a las empresas y los consu-

midores. El IVA no debería crear obstáculos innecesarios que anulen el positivo efecto producido por un marco regulador adoptado en los últimos años.

Finalmente, también deben considerarse las circunstancias del IVA aplicable a los servicios de seguros, que debe ser analizado en el contexto junto con los impuestos nacionales que también afectan al sector, como pueden ser los impuestos sobre las primas de seguros.

### **Contenido del documento de trabajo: Cuestiones a resolver y posibles soluciones**

#### Cuestiones a analizar

Los asuntos más urgentes de resolver son enumerados a lo largo del documento, ilustrados con ejemplos que se dan en la práctica.

- *La Definición de los servicios exentos según la Directiva:* Se aplica la definición del servicio para eximir la aplicación del IVA en el artículo 13 B (a) y (d) de la Sexta Directiva del IVA. Los términos y conceptos han quedado obsoletos con respecto a la evolución de los servicios disponibles en el mercado financiero y de seguros. Haría falta incluso revisar conceptos tan básicos como el crédito.
- *IVA sumergido en las operaciones entre empresas:* Si un banco o empresa de seguros efectúa en la Comunidad una prestación de servicios incluida en el artículo 13 que exime la aplicación del IVA, no procede la deducción del IVA que grave los costes causados por la realización de operaciones eximidas. Cuanto más alto el tipo de IVA aplicado a la prestación mayor es el IVA sumergido.
- *Cálculo de la cantidad deducible:* El problema se agrava más si cabe, cuando el operador lleva a cabo actividades eximidas y no

eximidas del ámbito de aplicación del IVA. En dicho caso, habría que buscar fórmulas que permitan distinguir las proporciones sujetas a deducción y las que no. Sea cual fuere la fórmula elegida, siempre deberá respetar tres pasos: (i) determinar las actividades imponibles y no imponibles; (ii) determinar las cantidades sujetas a impuesto y las que no; (iii) los costes soportados por el sujeto pasivo y el IVA que grava los costes deberían repartirse entre las actividades imponibles y no imponibles. El proceso generaría cargas administrativas considerables, tanto para los operadores económicos como para las autoridades fiscales. Además es una fuente continua de litigios.

- *Intereses de los implicados y la actitud del mercado y los Estados miembros frente al problema:* Las dificultades en torno al IVA no parecen ser el principal elemento condicionado por las decisiones comerciales de las instituciones financieras y de las empresas de seguros, pero sí parecen jugar un importante papel. Esto se muestra en la insistencia de los operadores a la hora de procurar convencer a los Estados miembros y la Comisión para que resuelvan estos problemas. Respecto a los Estados miembros, existen dos diferentes perspectivas: (i) los que enfocan la recaudación del IVA como una prioridad y (ii) los que llevan a cabo una política motivada por consideraciones macroeconómicas para atraer o retener los sectores actividad esencial.

Para solucionar las cuestiones mencionadas no basta con contar con la perspectiva de los Estados miembros y los empresarios, ni aunar sus intereses comunes. La jurisprudencia generada por el Tribunal de Justicia Europeo es fundamental y los principios básicos desarrollados deben ser respetados:

- Los términos recogidos en el artículo 13 de la

Sexta Directiva deben ser interpretados estrictamente, puesto que constituyen excepciones a la regla general.

- La naturaleza del servicio es importante. No importa quien es el proveedor del servicio, ni el beneficiario. Asimismo, tampoco es importante a que otro servicio contribuye.
- La interpretación debe respetar siempre el principio fiscal de neutralidad.
- Las exenciones recogidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva del IVA constituyen nociones autónomas del derecho comunitario y requieren por lo tanto una definición basada en el derecho comunitario. El objetivo de la Sexta Directiva del IVA es aproximar las legislaciones nacionales sobre el IVA. Con el objeto último de impedir las alteraciones de la competencia, se procura que las exenciones se apliquen de la manera más uniforme posible. El objetivo podría verse alterado si se aplicaran nociones nacionales divergentes.
- Las exenciones deben ser interpretadas en su conjunto y en consonancia con el objetivo de la normativa de la cual forman parte.

El Tribunal trabaja actualmente sobre otro principio básico consistente en asegurar la coherencia entre los diversos tipos de exenciones previstas en el artículo 13. Asimismo debe decidir el efecto que tendrán las normas horizontales sobre los servicios financieros y de seguros sobre la interpretación de las exenciones del IVA.

#### Posibles soluciones

La Comisión ha identificado cinco posibles opciones técnicas para hacer frente a los efectos de la distorsión que provoca la no deducibilidad del IVA por los prestatarios de servicios financieros y de seguros:

- La aplicación de un tipo cero a las prestaciones de servicios financieros y de seguros a otros sujetos pasivos (prestaciones entre empresas).
- La extensión del ámbito de aplicación de las exenciones a servicios prestados por otros sujetos pasivos a proveedores de servicios financieros y de seguros.
- La aplicación uniforme de un derecho a deducción sobre la base de un porcentaje determinado para una lista precisa de prestaciones de servicios adquiridos por los operadores correspondientes, lista que será elaborada o estructurada de una determinada manera para neutralizar los efectos de la distorsión creados por la tendencia a la integración vertical que favorecen las actuales normas.
- La posibilidad para los operadores económicos, de optar por una fiscalidad de sus prestaciones de servicios financieros y de seguros destinados a otros sujetos pasivos (solamente operaciones entre empresas, B2B) siempre que estén sujetos a modalidades precisas que permitan compensar el IVA repercutido con el IVA deducible.
- Autorización para la creación de agrupaciones transfronterizas para el IVA, en la medida en la que lleven a cabo operaciones imponibles, siempre que no se produzcan efectos negativos de cara a las cargas administrativas o la seguridad presupuestaria de los Estados miembros.

Tras la mención de estas posibilidades, la Comisión se detiene una por una, para subrayar sus ventajas y desventajas<sup>26</sup>). No obstante, la Comisión entiende que estas cinco alternativas merecen un análisis más profundo a pesar de que subraya en el

<sup>26</sup>) El documento de consulta puede leerse en: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising\\_VAT\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_en.pdf)

documento que la mención de las mismas no implica ninguna preferencia por parte de la Comisión.

### III. LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

#### III.1. INTRODUCCIÓN

La Comisión Europea adoptó el 31 de mayo de 2005 una Comunicación sobre la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal.<sup>27</sup>)

Si bien no se conoce con exactitud la envergadura de los impuestos no recaudados, los estudios económicos suelen estimar que el fraude fiscal en la Unión Europea representa el 2% o 2,5% aproximadamente del PIB comunitario.

A pesar de que la competencia sobre el funcionamiento de los sistemas fiscales pertenece a los Estados miembros, tanto en lo referente a la organización de la administración fiscal como en la inspección de los sujetos pasivos y en la recaudación, un impulso de la cooperación entre los Estados miembros es importante, para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior.

El objetivo de esta Comunicación por tanto, es poner en marcha un debate que invite a las partes interesadas a expresar su opinión sobre el camino que debe tomar la lucha contra el fraude a nivel europeo.

El documento de la reflexión de la Comisión se detiene en el repaso del fraude existente en los dife-

<sup>27</sup>) COM (2006) 254 final, Comunicación de la Comisión, al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006\\_0254es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006_0254es01.pdf)

rentes tipos de impuestos, para después analizar una serie de aspectos que se deberían revisar y estudiar.

### III.2. EL FRAUDE EN LOS DIFERENTES IMPUESTOS

Además de la economía paralela y el fraude interno (declaraciones falsas, deducciones indebidas, etc.) el fraude que más preocupa en el ámbito del IVA es el "fraude carrusel". Consiste este concepto en aprovechar la combinación entre operaciones nacionales y operaciones intracomunitarias. Ha ido en aumento la intervención de operadores que se encuentran en terceros países.

El Reglamento<sup>28)</sup> para luchar contra el fraude fiscal en el ámbito del IVA y facilitar la cooperación entre los Estados miembros fue modificado en 2004. No obstante, los Estados no explotan suficientemente las posibilidades que esta normativa ofrece.

En relación con los impuestos especiales, se informatizó el sistema de seguimiento de los movimientos de productos en régimen de suspensión de impuestos especiales. La Decisión, adoptada por el Parlamento Europeo y el Consejo el 16 de Junio de 2003<sup>29)</sup>, estableció que el sistema debería informatizarse en un plazo de 6 años. La Comisión considera no obstante, que a pesar de que se informatice el sistema surgirán otros métodos de fraude.

El sistema de informatización ha sido completa-

<sup>28)</sup> Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo de 7 de octubre de 2003, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 264 de 15.10.2003)

<sup>29)</sup> Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de Junio de 2003, relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales. Disponible en: [http://europa.eu.int/eurlex/pri/es/oj/dat/2003/l\\_162/l\\_16220030701es00050008.pdf](http://europa.eu.int/eurlex/pri/es/oj/dat/2003/l_162/l_16220030701es00050008.pdf)

do por un Reglamento adoptado en 2004<sup>30)</sup>, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

El marco jurídico para controlar el fraude en el ámbito de la fiscalidad directa es la Directiva 77/799/CEE, que define un sistema de intercambio de información. La Directiva 2003/48/CE sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, que forma parte del denominado "Paquete Fiscal", también completa este marco jurídico.

En términos generales, la Comisión realiza una valoración satisfactoria de las normas previstas para el IVA y los impuestos especiales. No obstante, la Directiva 77/799/CE no ha resultado un instrumento eficaz, por no ser debidamente utilizadas todas sus disposiciones.

### III.3. ASPECTOS A ANALIZAR

#### *Cooperación administrativa entre los Estados miembros*

Existen diversos factores que dificultan la utilización de los instrumentos prediseñados para el buen funcionamiento de la cooperación administrativa entre los Estados miembros, como pueden ser la falta de recursos humanos, el problema de las lenguas o la falta del conocimiento de los procedimientos de cooperación. En general, se echa de menos una cultura administrativa comunitaria. Pero la traba fundamental es la falta de suficiente voluntad y compromiso político de los Estados miembros para hacer frente a la situación.

<sup>30)</sup> Reglamento 2073/2004/CEE de 16 de noviembre de 2004 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2004/l\\_359/l\\_35920041204es00010010.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2004/l_359/l_35920041204es00010010.pdf)

Las recomendaciones de la Comisión se resumen en los siguientes puntos:

- Se debe asegurar que todos los Estados miembros están en condiciones de prestar efectivamente asistencia a los otros Estados miembros.
- Las auditorías multilaterales deben normalizarse.
- Deben emplearse de una manera lógica las estructuras de apoyo y de asistencia que operan a nivel comunitario, como por ejemplo la OLAF, Oficina Europea de Lucha contra el Fraude.
- El fraude debe recibir un enfoque global e interdisciplinar.

La Comisión presentó en 2004 una Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la asistencia mutua administrativa a fin de proteger los intereses financieros de la Comunidad contra el fraude y cualquier otra actividad ilegal<sup>31)</sup>. Esta propuesta ha pasado el trámite de la primera lectura por parte del Parlamento Europeo y si es aprobada contribuirá a fortalecer y clarificar el marco jurídico para la asistencia operativa y la asistencia administrativa mutua.

Debe mejorarse la legislación relativa a la ayuda a la recaudación para posibilitar que la información sobre los impuestos no pagados al Estado sea más precisa.

Por otro lado, la Comisión ha elaborado en colaboración con los Estados miembros una guía sobre la gestión del riesgo que puede resultar útil. Debe aprovecharse mejor la experiencia adquirida en materia aduanera para el ámbito de la fiscalidad.

<sup>31)</sup> COM (2004) 509 de 20.07.2004. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004\\_0509es01.pdf](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004_0509es01.pdf)

La Comisión considera que actualmente la cooperación para la lucha contra el fraude no recibe un tratamiento y análisis global, dado que cada grupo especializado (como por ejemplo los grupos de trabajo del Consejo sobre fiscalidad directa y fiscalidad indirecta) lo analiza por separado. La Comisión entiende por ello, que un foro permanente de debate a nivel comunitario es imprescindible.

### *Mayor cooperación con terceros países*

La vertiente exterior de la cooperación administrativa para luchar contra el fraude cobra cada día mayor importancia. Cada vez participan en fraudes carrusel más operadores establecidos en terceros países, y el comercio electrónico y la globalización del mercado de servicios son cada vez más notorios. Por todas estas razones, en el ámbito del IVA la cooperación internacional es fundamental. A pesar de se ha ampliado el ámbito de aplicación del Convenio de la OCDE, se debería estudiar, siempre según la Comisión la celebración de un Convenio.

En el ámbito de la fiscalidad directa, se debe estudiar en coordinación con otras organizaciones internacionales, el aumento de la transparencia fiscal de determinados terceros países. Los Estados miembros tienen Convenios o Acuerdos bilaterales con algunos países terceros, pero la eficacia garantizada no es suficiente.

Una solución posible a la situación actual puede ser la cada vez más frecuente inclusión de cláusulas de cooperación en materia fiscal en los acuerdos de asociación económica que la UE celebra con sus socios.

### *Modificación del sistema común de IVA e Impuestos Especiales*

En el ámbito del IVA, la Comisión subraya puntos débiles en los que pueda resultar más fácil crear situaciones de fraude; son la imposición de ventas a distancia, las normas de imposición de los medios de transporte nuevos y de ocasión, así como las normas de comercio intracomunitario en general.

La Comisión entiende que el régimen definitivo del IVA establecido por las instituciones comunitarias podrían dar respuesta a los puntos débiles mencionados.

Pero algunos Estados consideran que debe modificarse el sistema para reducir las pérdidas de ingresos del IVA causadas por el fraude. Para ello algunos abogan por ampliar el mecanismo de autoliquidación a las operaciones internas de un Estado miembro, cuestionando el principio del pago fraccionado, que hasta el momento actual siempre ha sido considerado el elemento clave de cualquier sistema de IVA. La Comisión ya ha tratado el tema con los Estados miembros en diversos foros y actualmente estudia si dicha medida sería necesaria. No obstante, cualquier cambio en el sistema de IVA debería respetar los siguientes parámetros:

- Reducir las posibilidades de fraude y excluir nuevos riesgos.
- No crear una carga administrativa desproporcionada para empresas y las administraciones
- Garantizar la neutralidad del impuesto.
- Garantizar un tratamiento no discriminatorio.

En algunos sectores este sistema ha dado buenas resultados, como por ejemplo en la construcción.

Si se decidiera cambiar a este método, dos cuestiones fundamentales deberían ser estudiadas:

- El nivel de seguridad jurídica para los operadores que apliquen el sistema de buena fe.

- Ventajas y coste de aplicación.

La Comisión presentó esta propuesta para una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal a los Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea en la reunión que tuvo lugar el 7 de Junio de 2006. Adoptaron al respecto unas conclusiones en las que se comprometen a analizar las cuestiones subrayadas en la Comunicación, incluso la posibilidad de modificaciones legales en el ámbito del IVA. Se comprometieron a volver sobre el asunto de una estrategia para la lucha contra el fraude en su última reunión del Consejo Ecofin de 2006, con objeto de facilitar unas directrices a la Comisión para orientar sus trabajos.

Asimismo, el Consejo solicitó a la Comisión que presentara lo antes posible una propuesta de Directiva que permitirá a los Estados miembros aplicar un sistema de autoliquidación (o cobro revertido en el cliente) para evitar el fraude en el IVA.

#### IV. FISCALIS 2013

El 17 de mayo de 2006, la Comisión presentó su propuesta para la renovación del Programa Fiscalis, a través del denominado Fiscalis 2013, Programa para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales del mercado interior<sup>32)</sup>. Viene precedida de una Comunicación presentada por la Comisión en abril de 2005<sup>33)</sup>, y en el que se enumeraban los objetivos y actuaciones que la Comi-

<sup>32)</sup> COM (2006) 202, de 17.05.2006, Propuesta para una Decisión del Parlamento Europeo y el Consejo relativa a un Programa Comunitario para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales del mercado interior. Disponible en: [http://eurlex.europa.eu/lexUriServ/site/en/com/2006/com2006\\_0202en01.pdf](http://eurlex.europa.eu/lexUriServ/site/en/com/2006/com2006_0202en01.pdf)

<sup>33)</sup> COM (2005) 111 final: Programas Comunitarios Customs 2013 y Fiscalis 2013. [http://europa.eu.int/eurlex/lex/LexUriServ/site/en/com/2005/com2005\\_0111en01.pdf](http://europa.eu.int/eurlex/lex/LexUriServ/site/en/com/2005/com2005_0111en01.pdf)  
Analizado en el Informe de Fiscalidad en la UE 1/2005.

sión pretendía subvencionar mediante los Programas Comunitarios de financiación en el área fiscal (Fiscalis 2013) y de la unión aduanera (Customs 2013).

A pesar de que inicialmente la Comisión había programado una asignación presupuestaria de 175,30 millones de euros para Fiscalis 2013, como consecuencia del acuerdo sobre el marco financiero plurianual alcanzado en el Consejo Europeo de Diciembre de 2005, la Comisión ha rebajado la cifra a 156,9 millones de euros. El programa abarcará el periodo de programación que coincide con las perspectivas financieras 2007-2013. No obstante, el presupuesto cubrirá las acciones que se desarrollen entre 2008-2013. La Comisión no lo ha planificado aún como tal, pero no descarta la posibilidad de asignar determinadas funciones de aplicación de este programa comunitario a una agencia ejecutiva.

Pueden participar en el programa comunitario todos los Estados miembros de la Unión, los Estados candidatos a la adhesión así como algunos Estados de la Política Europea de Vecindad.

El mercado interior ha hecho posible la libre circulación de bienes y servicios, pero con la abolición de los controles fronterizos también han aumentado las posibilidades de fraude fiscal. Fiscalis 2013 tiene por objetivo subvencionar las iniciativas destinadas a atajar o por lo menos disminuir el mencionado fraude.

En el ámbito del IVA, se produce la necesidad de una mayor interdependencia e intercambio de información entre las administraciones fiscales, y por ello se estableció el Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA (VIES, VAT Information Exchange System). Debido a las características de los impuestos especiales o accisas, las administraciones han debi-

do desarrollar sistemas de control físicos. En cuanto a los impuestos directos, destaca la lucha contra la competencia fiscal perniciosa y el fraude fiscal.

La evaluación intermedia del Programa Fiscalis en 2005 permitió una valoración optimista con logros visibles alcanzados. Destaca la vértebra del intercambio electrónico de información, la red común de comunicación denominada en inglés "Common Communication Network/Common System Interface" (CCN/CSI), empleada tanto por la administración aduanera como la fiscal. Asimismo, el Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA (VIES, VAT Information Exchange System) permite el control por parte de los Estados miembros, del suministro de servicios y bienes exentos de control en el mercado interior.

La Comunicación adoptada en abril de 2005 señalaba como prioridad principal para los siguientes años crear soluciones a los impedimentos de los individuos y las empresas, fundamentalmente a través de la eliminación de obstáculos fiscales a cualquier actividad económica transfronteriza. La continuación de la lucha contra la competencia fiscal perniciosa y el fraude fiscal se indicaban asimismo como metas fundamentales.

La Comisión pretende que esta generación 2007-2013 del Programa Fiscalis se centre en un mejor entendimiento y aplicación del derecho comunitario, una mejora continua de los procedimientos para las administraciones y para los administrados y la diseminación de buenas prácticas.

Las actividades cubiertas por el Programa comunitario Fiscalis 2013 se dividen en dos categorías fundamentales, las acciones conjuntas y las acciones relativas a información y tecnología. A continuación una breve referencia de cada una de las líneas incluidas en estas dos categorías:



- Sistemas de comunicación e intercambio de información:

El papel de los sistemas transeuropeos de comunicación e intercambio de información es fundamental para reforzar el funcionamiento de los sistemas fiscales de la Unión.

Se apoyará financieramente los sistemas fiscales en desarrollo o que sean operativos en el momento de la entrada en vigor de este programa. El Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales (EMCS- Excise Movement and Control System), será integrado en este Programa a partir de 2009.

Para el mantenimiento de estos sistemas de intercambio de información, es necesario el mismo grado de compromiso tanto por parte de la Comisión Europea como por parte de los Estados miembros, cada uno en su ámbito de actuación.

- Controles multilaterales:

La organización de controles fiscales transfronterizos es jurídicamente complejo y requiere contacto entre los auditores fiscales. Fiscalis ofrece un marco adecuado para facilitar controles multilaterales, que han ido aumentando en los dos últimos años de la actual edición del Programa Fiscalis.

- Seminarios y proyectos de grupo

Los seminarios ofrecen la oportunidad de reunir especialistas, intercambiar buenas prácticas y fomentar la cooperación. Los proyectos de grupo y las reuniones de grupos reducidos para tratar temas más específicos han resultado ser una nueva herramienta muy útil.

- Visitas de trabajo:

Consisten en realizar visitas "in situ" a las administraciones de otros Estados miembros, para conocer una práctica administrativa específica.

- Actividades de formación:

Se seguirá fomentando la formación de los especialistas fiscales de los Estados miembros.

## V. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

### V.1. AYUDAS FISCALES A LA EXPORTACIÓN: ESPAÑA

Parecen haberse disipado las dudas de la Comisión Europea respecto a los incentivos fiscales directos a favor de actividades relacionadas con la exportación, aplicados en el Estado, en los Territorios Históricos y en Navarra.

La primera mención a las dudas de la Comisión se remonta a la Decisión adoptada por esta institución en 31 de Octubre de 2000<sup>34)</sup>, en la que se concluyó que el régimen instituido por el artículo 37 de la ley sobre el Impuesto de Sociedades constituía una ayuda incompatible con el artículo 4 del Tratado de la CECA, con arreglo a lo dispuesto en la Decisión 2496/96/CECA, por la que se establecían normas comunitarias relativa a las ayudas estatales a favor de la siderurgia. Al incoar procedimiento de investigación formal sobre este dossier en octubre de 1997, la Comisión advirtió que al aplicarse las medidas objeto de investigación también a los sectores del Tratado de la CE, propondría a España medidas apropiadas (por separado al dossier sobre las ayudas a la exportación del Tratado de la CECA).

Como consecuencia, en abril de 2003, la Comisión solicitó por primera vez información para

<sup>34)</sup> Decisión 2001/168/CECA, de 31 de Octubre de 2000, relativa a las leyes españolas sobre el Impuesto de Sociedades. DO, serie L, nº 60 de 1.03.2001  
[http://europa.eu.int/eurlex/pri/es/oj/dat/2001/l\\_060/l\\_06020010301es00570061.pdf](http://europa.eu.int/eurlex/pri/es/oj/dat/2001/l_060/l_06020010301es00570061.pdf)

evaluar el alcance y los efectos de los artículos 37 y 23 (antes 34 y 20 quater) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el marco del Tratado de la CE. Igualmente solicitó datos sobre los regímenes análogos de los territorios de Bizkaia, Gipuzkoa y Araba (artículo 43 de las Normas Forales) así como de la Comunidad de Navarra (artículo 67 de la Ley Foral).

La actitud de la Comisión se enmarcaba dentro del compromiso de la institución de aplicar con rigor la normativa de ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad de las empresas.

Tras sucesivas solicitudes de información, encuentros entre las autoridades implicadas y aclaraciones pertinentes, el 23 de Marzo de 2006, la Comisión adoptó una Decisión de proponer medidas apropiadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 88.1. del Tratado de la CE, cuyo contenido fundamental se resume en las siguientes líneas:

La Comisión ha considerado ayuda existente la deducción de la cuota íntegra de 15%: (i) de los costes de establecimiento de sucursales en el extranjero o de adquisición de una participación importante (que otorguen como mínimo un 25% de los derechos de voto) en empresas establecidas fuera de España directamente relacionadas con la exportación de bienes o servicios, y (ii) del importe satisfecho en el extranjero (incluidos otros Estados miembros) en concepto de apertura y prospección de nuevos productos, incluida la concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas en España o en el extranjero. La Comisión entiende que estas ayudas pueden ser definidas como existentes de acuerdo con la definición establecida en el artículo 1 (b) i del Reglamento del Consejo (CE) nº 659/1999 sobre el procedimiento aplicable a las ayudas de estado, por ser ayudas que existían antes de la entrada en vigor del Tratado de la CE

en España.

No obstante, la Comisión no considera ayudas existentes, las normas que se refieren al diferimiento de la base imponible, así como el 10% de incremento de la deducción de la cuota íntegra que se produce después de la adhesión de España a la UE.

Tal y como establece el artículo 88.1. del Tratado de la CE, la Comisión propuso medidas apropiadas con el objeto de suprimir el régimen. De acuerdo con lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo, la Comisión ha considerado adecuado establecer un periodo de desmantelamiento, y por tanto, proponer un mecanismo que permitiría eliminar la ayuda existente de manera gradual, en los términos que a continuación se indican:

- 1 de enero de 2007: de 15% (o 25%) a 12%, entendiéndose que el 10% de incremento de la deducción de la cuota íntegra que se produce después de la adhesión de España a la UE se elimina totalmente a partir de 1 de enero de 2007.
- 1 de enero de 2008: 12% a 9%.
- 1 de enero de 2009: 9% a 6%.
- 1 de enero de 2010: 6% a 3%.
- 1 de enero de 2011: de 3% a eliminación total de la deducción de la cuota íntegra.

Respecto a las ayudas que no han sido consideradas existentes sino ayudas estatales de acuerdo con lo establecido en el artículo 87.1. del Tratado de la CE, deberán ser eliminadas inmediatamente, a partir de 1 de enero de 2007, enmarcado en la Reforma Fiscal que pretenden llevar a cabo tanto el Estado, como los Territorios Históricos y Navarra.

La Decisión de medidas apropiadas de la Comisión Europea requiere la aceptación formal de las

mismas por parte de las autoridades del Estado miembro implicadas. En este sentido, la aceptación ha sido debidamente transmitida a la Comisión Europea y ha adquirido carácter jurídicamente vinculante para el Estado miembro desde su recepción por parte de la institución europea.

## V. 2. REGÍMENES FISCALES PARA LAS EMPRESAS OFF-SHORE. MALTA

El 23 de marzo de 2006, la Comisión adoptó una Decisión mediante la que se proponía la adopción de medidas apropiadas a Malta, para la eliminación gradual de un régimen de ayudas destinado a las sociedades de comercio internacional (International Trading Companies, ITC), así como las sociedades de renta extranjera (Companies with Foreign Income, CFI).

Malta adoptó en 1994 dos regímenes de imposición de sociedades para los grupos de multinacionales que crearan sociedades con estructuras ad-hoc y llevaran a cabo actividades transfronterizas, principalmente actividades financieras y de prestación de servicios dentro del grupo, distribuyendo después las rentas obtenidas dentro del grupo. En base a estos regímenes, se aplicaba una imposición mínima, si no nula, a las rentas provenientes de fuentes extranjeras revertidas a los accionistas de las sociedades.

Ello implicaba que las sociedades maltesas que llevaran a cabo actividades fuera de Malta, obtendrían reembolsos extraordinarios del impuesto de sociedades, en base a los beneficios distribuidos entre los accionistas residentes fuera de Malta, estando sujetas a tipos impositivos muy bajos (4,2% en lugar

de 35%).

En base a las medidas apropiadas propuestas por la Comisión, Malta transformará en un plazo hasta 2012, los dos regímenes en un método de amortización. En opinión de Malta, dicha solución posibilitaría que la ayuda dejara de ser selectiva, para convertirse en una medida fiscal general.

Con objeto de asegurar una eliminación más eficaz de estos dos regímenes, la Comisión solicitó a Malta que pusiera en marcha lo más rápidamente posible el sistema propuesto y adelantar el plazo para convertirlo en una medida de carácter fiscal general, a 2010.

Las medidas concretas serían las siguientes:

- Eliminar para el 1 de enero de 2007, los regímenes actualmente aplicables, y adoptar simultáneamente un nuevo sistema de amortización de créditos fiscales que no favorezca en la práctica a las mencionadas sociedades.
- Prohibir la concesión de estatus de sociedad de comercio internacional a cualquier nueva empresa establecida en Malta después de 31 de Diciembre de 2006. Las sociedades de comercio internacional que se beneficien del sistema solo podrán hacerlo hasta 31 de Diciembre de 2010.
- Limitar el número de nuevas sociedades de comercio internacional creadas entre la fecha de aprobación de las medidas apropiadas y el 31 de Diciembre de 2006, a la media anual de este tipo de sociedades creadas en los últimos cinco años.

