

ACTUALIDAD ÁLAVA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Álava desde 1 de junio de 2006 a 11 de diciembre de 2006

Orden Foral 279/2006, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 31 de mayo, por la que se aprueban los modelos 200-A y 220 del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, aplicables a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2005.

(B.O.T.H.A. nº 67 de 16-6-06) (**Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades**)

Orden Foral 292/2006, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 6 de junio, por la que se aprueban las actuaciones y procedimientos de los Agentes Tributarios.

(B.O.T.H.A. nº 68 de 19-6-06) (**Norma Foral General Tributaria**)

Decreto Foral 41/2006, del Consejo de Diputados de 6 de junio que aprueba el Reglamento de Inspección de los tributos del Territorio Histórico de Álava.

(B.O.T.H.A. nº 69 de 21-6-06) (**Norma Foral Ge-**

neral Tributaria)

Resolución 843/2006, de 7 de junio, del Director de Hacienda, por la que se aprueban las condiciones técnicas y el diseño de los soportes magnéticos válidos para sustituir el modelo en papel correspondiente a la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes), modelo 200-A.

(B.O.T.H.A. nº 69 de 21-6-06) (**Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Sociedades**)

Decreto Foral 46/2006, del Consejo de Diputados de 4 de julio, que modifica el Decreto Foral 5/2006, de 7 de febrero, sobre actividades o programas prioritarios de mecenazgo para el ejercicio 2006.

(B.O.T.H.A. nº 79 de 14-7-06) (**Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo**)

Orden Foral 366/2006, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 10 de julio, sobre limitaciones a la aplicación de la deducción por actividades de exportación en el Impuesto sobre Sociedades a partir de la Decisión de la Comisión Europea de 22 de marzo de 2006, en relación con la Ayuda de Estado n.º E 22/2004-España.

(B.O.T.H.A. nº 79 de 14-7-06) (**Impuesto sobre Sociedades**)

Orden Foral 339/2006, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 28 de junio, 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, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación por soporte directamente legible por ordenador.

(B.O.T.H.A. nº 80 de 17-7-06) (**Impuesto sobre la Renta de no Residentes**)

Decreto Foral 45/2006, del Consejo de Diputados de 4 de julio, que aprueba los precios públicos por la prestación del servicio de reproducción de documentos.

(B.O.T.H.A. nº 81 de 19-7-06) (**Otros Temas**)

Decreto Foral 50/2006, del Consejo de Diputados de 27 de julio, que modifica los Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas; sobre Sociedades y de las obligaciones de facturación.

(B.O.T.H.A. nº 90 de 9-8-06) (**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido**)

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2006, del Consejo de Diputados de 31 de octubre, que aprueba la bonificación en el Impuesto sobre las Primas de Seguros de las operaciones de seguro de transporte público urbano y por carretera, y modifica el Impuesto sobre el Valor Añadido para adecuar a la Directiva 2002/92/CE. la exención a las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

(B.O.T.H.A. nº 129 de 10-11-06) (**Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre las Primas de**

Seguro)

Norma Foral 9/2006, de 13 de noviembre, de Medidas Tributarias para el año 2006.

(B.O.T.H.A. nº 138 de 1-12-06, Suplemento) (**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, Régimen Fiscal de las Cooperativas, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Haciendas Locales**)

ACTUALIDAD BIZKAIA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Bizkaia desde 15 de junio de 2006 a 21 de noviembre de 2006

NORMA FORAL 1/2006, de 20 de junio, de medidas tributarias en 2006.

La presente Norma Foral tiene por objeto fundamental la introducción, en el ordenamiento tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, de diversas modificaciones en la legislación reguladora de varios tributos.

Las modificaciones previstas tienen un origen heterogéneo, dando respuesta a las siguientes necesidades:

- incorporar a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia el régimen de aportaciones y prestaciones de los planes de pensiones previstos en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y supervisión de fondos de pensiones de empleo.

- estimular la oferta del arrendamiento de inmue-

bles destinados a vivienda a través de diversas modificaciones, principalmente, en la tributación de las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria.

- atajar la obsolescencia de que adolecen determinados artículos contenidos en la normativa tributaria del Territorio Histórico.

La primera de las medidas adoptadas cuyo origen es la Directiva Europea mencionada anteriormente afecta a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre el Patrimonio.

En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las modificaciones en esta materia están dirigidas a considerar como rendimientos del trabajo, tanto de las aportaciones de las empresas promotoras a los planes de pensiones previstos en la Directiva, como de las prestaciones causadas por sus titulares, a establecer las aportaciones a los mismos como elemento reductor de la base imponible, así como a fijar las obligaciones de retención sobre las prestaciones causadas.

En lo que atañe al Impuesto sobre Sociedades, se modifican los artículos 13 y 44 bis de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, para instaurar, en el primero de ellos, la deducibilidad de las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras a los planes de pensiones de empleo previstos en la citada Directiva, y en el segundo, para ampliar la deducción del 10 por 100 prevista en el mismo a las aportaciones a los aludidos planes de pensiones.

En el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se procede a incluir como supuesto de no sujeción las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones de empleo

de la Directiva 2003/41/CE, y en el Impuesto sobre el Patrimonio a considerar exentos los derechos consolidados de sus partícipes, en virtud de la modificación que se prevé en el artículo 7 de la Norma Foral que lo regula.

El estímulo al arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda viene materializado en diversas medidas adoptadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

De esta forma, se procede a la integración al 100 por 100 de los rendimientos de capital mobiliario que se correspondan con beneficios bonificados de entidades integradas en el régimen especial del arrendamiento de vivienda; asimismo, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se prevé la tributación al tipo del 1 por 100 de las sociedades de inversión inmobiliaria y fondos de inversión inmobiliaria que desarrollen exclusivamente la actividad de promoción de viviendas para destinarlas a su arrendamiento, con la correspondiente penalización en el caso de que los inmuebles destinados a la citada finalidad se transmitan antes del periodo mínimo establecido; y, en último lugar, en idéntica dirección, se modifica el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados con la ampliación del objeto social de las instituciones de inversión colectiva de carácter inmobiliario para la aplicación de la exención prevista en el artículo 43 de la Norma Foral reguladora del Impuesto.

El último pilar de la reforma que se aborda en la presente Norma Foral, relativo a la actualización de la normativa del Territorio Histórico, se plasma en la modificación del articulado de los Impuestos sobre Sociedades, Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, Sucesiones y Dona-

ciones, Régimen Fiscal de las Cooperativas y Norma Foral General Tributaria.

En este sentido, se actualiza la referencia a la normativa sustantiva de las entidades capital-riesgo como consecuencia de la aprobación de la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades capital-riesgo. De esta ley deriva el establecimiento de ciertas cautelas en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para la aplicación de la exención cuando la entidad o persona adquirente de los valores se encuentre vinculada con la entidad capital-riesgo o con sus socios, o se trate de un residente en un territorio calificado como paraíso fiscal.

Por otra parte, en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se amplía el límite a 200.000 euros para la reducción del 95 por 100 en la base imponible sobre la adquisición lucrativa de la vivienda en que hubieran convivido adquirente y transmitente, en consonancia con lo establecido en la Norma Foral 10/1998 para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, reduciéndose, igualmente, el plazo mínimo de permanencia en el patrimonio de las entidades previstas en el apartado 8 del artículo 19 del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 15 de febrero, que lo regula, de 10 a 5 años, para la aplicación de la bonificación del 95 por 100 en él prevista. En última instancia, se ha procedido a modificar los grados de parentesco previstos en los correspondientes grupos de tributación y se actualizan las tarifas del impuesto que habían permanecido inmóviles desde el año 2002.

En lo que respecta a la Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, se modifica su artículo 6 en el apartado 2 para mejorar el régimen de comercialización de carburantes en las cooperativas agrícolas, instaurando la posibilidad de distribuir a terceros no socios productos petrolíferos, y ello, sin perder la condición

de cooperativa especialmente protegida.

Por último, y en lo que se refiere a la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, se procede, a la eliminación de cualquier efecto que los recursos o reclamaciones interpuestos por el responsable tributario frente a la declaración de responsabilidad o las liquidaciones en ella contenidos, puedan generar en las liquidaciones firmes para otros obligados tributarios.

DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2006, de 19 de septiembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la exención establecida a las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización a la Directiva 2002/92/CE.

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 incorporación de la Directiva 2002/92/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de diciembre de 2002, al ordenamiento jurídico español ha hecho necesario la introducción de importantes modificaciones en la normativa de mediación en seguros privados, modificaciones que se han llevado a cabo a través de la Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados, ley que introduce modificaciones en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ORDEN FORAL 1.571/2006, de 7 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 201 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, entidades en régimen de atribución de

rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2005.

Los artículos 129 y 130 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 20 y 32 sexies de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no residentes, establecen que los sujetos pasivos de cada uno de estos impuestos están obligados a presentar la correspondiente autoliquidación por los mismos, debiendo, a la vez, ingresar la deuda tributaria en el lugar y forma que se determine por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

En lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 89 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que la sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la autoliquidación del grupo fiscales y a ingresar la correspondiente deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determine por el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

A estos efectos, se procede a la aprobación de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2005 y a dictar normas relativas a su presentación.

ORDEN FORAL 1.572/2006, de 7 de junio, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 200, 201 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Socie-

dades, entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en Bizkaia y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2005.

Es objetivo del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia la realización de 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 aparejado, de acuerdo con los principios de aplicación del sistema tributario establecidos en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Por este motivo, la presente Orden Foral tiene por objeto regular el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 200, 201 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en Bizkaia y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2005, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

Normativa tributaria aprobada en el Territorio Histórico de Gipuzkoa desde el 1 de junio de 2006 hasta el 21 de noviembre de 2006

Norma Foral 6/2005, de 12 de julio sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG 20-07-2006).

Norma Foral 7/2006, de 20 de octubre, de Montes de Gipuzkoa (BOG 26-10-2006)

Norma Foral 6/2006, de 19 de octubre, de convalidación del Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal de 23 de mayo, por el que se adapta el Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre (adaptación IVA) a varias modificaciones del IVA. (BOG 26-10-2006).

Norma Foral 6/2006, de 19 de octubre, de convalidación del Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 2/2006, de 23 de mayo, por el que se adapta el decreto foral 102/1992, de 29 de diciembre, de adaptación de la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, a las modificaciones introducidas en las Leyes 3/2006, 4/2006 y 6/2006 con relación al referido Impuesto (BOG 26-10-2006; corrección de errores BOG 17-11-2006)

Decreto Foral-Norma de Urgencia Fiscal 2/2006, de 23 de mayo, por el que se adapta el Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, de adaptación de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, a las modificaciones introducidas en las Leyes 3/2006, 4/2006 y 6/2006 con relación al referido Impuesto (BOG 02-06-2006).

Decreto Foral-Norma 1/2006, de 24 de octubre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinadas modificaciones tributarias de territorio común incluidas en las Leyes 25 y 26 de 2006 (BOG 30-10-2006).

Decreto Foral 35/2006, de 2 de agosto, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y de las obligaciones de facturación (BOG 18-08-2006).

Decreto Foral 36/2006, de 2 de agosto, por el que se regula el procedimiento de tramitación de las cesiones de crédito. (BOG 18-08-2006).

Decreto Foral 37/2006, de 2 de agosto, sobre tramitación anticipada de expediente de gasto con cargo a los presupuestos generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 18-08-2006).

Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 4-09-2006, corrección de errores BOG 26-09-2006).

Decreto Foral 40/2006, de 12 de septiembre, por el que se regula la acreditación de la identidad y la representación en las actuaciones ante la Administración Foral (BOG 21-09-2006).

Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en vía administrativa (BOG 09-10-2006; corrección de errores BOG 16-11-2006).

Decreto Foral 42/2006, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de infracciones y sanciones tributarias. (BOG 09-10-2006; corrección de errores BOG 16-11-2006).

Orden Foral de 12 de junio de 2006, del Diputado Foral del Departamento para la Calidad en la Administración Foral por la que se modifica los anexos de la Orden Foral de 30 de marzo de 2004 de relación de las oficinas de información administrativa que prestan servicios de atención ciudadana (BOG 22-06-2006)

Orden Foral 533/2006, de 9 de junio, por la que se aprueban las modalidades de declaración y los modelos 200 de declaración-liquidación del

Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, y 201 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades, correspondientes a los períodos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, ambos del año 2005, así como el modelo 20-C, de exacción, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes), del recurso cameral permanente en favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Gipuzkoa, regulándose, asimismo, la forma de ingreso, el plazo y los lugares de presentación. (BOG 23-06-2006).

Orden Foral 583/2006, de 27 de junio, por la que se aprueba el modelo de impreso 048 de declaración e ingreso del Tributo sobre el Juego mediante apuestas. (BOG 07-07-2006).

Orden Foral 707/2006, de 4 de agosto, por la que se desarrolla el procedimiento y los modelos de impresos para la tramitación de las cesiones de crédito correspondientes a obligaciones derivadas del presupuesto de gastos (BOG 18-08-2006; Corrección de errores BOG 25-08-2006).

Orden Foral 706/2006, de 4 de agosto, por la que se modifica la 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 (BOG 18-08-2006).

Orden Foral 734/2006, de 7 de agosto, por la que se declara la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto del premio «Altadis-Nuevos Directores» convocado por el Festival Internacional de Cine de Donostia-San Sebastián (BOG 22-08-2006).

Orden Foral 748/2006, de 14 de agosto, por la que se aprueba el modelo de carnet del personal con funciones inspectoras (BOG 28-08-2006).

Orden Foral 821/2006, de 15 de septiembre, por la que se regula el censo de representantes voluntarios del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 25-09-2006; corrección de errores BOG 07-11-2006).

Orden Foral 822/2006, de 15 de septiembre, por la que se regula el censo de representantes legales de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 25-09-2006).

Orden Foral 823/2006, de 15 de septiembre, por la que se regula la solicitud de clave operativa para las relaciones telemáticas y telefónicas entre ciudadanas y ciudadanos de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 25-09-2006).

Orden Foral 847/2006, de 25 de setiembre, sobre determinación de órganos competentes dentro del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto (BOG 03-10-2006).

Orden Foral 880/2006, de 6 de octubre, que regula la utilización de dos nuevos servicios implantados en Internet, dirigidos a proveedores de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 17-10-2006).

Corrección de errores de la Orden Foral 821/2006, de 15 de septiembre por la que se regula el Censo de Representantes Voluntarios del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 07-11-2006).

Orden Foral 951/2006, de 2 de noviembre,

por la que se autoriza el pago en metálico a través de entidades colaboradoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que grava la emisión de documentos que realicen función de giro o suplan a las letras de cambio negociados por entidades colaboradoras y se aprueban los modelos 610 y 611 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOG 10-11-2006). 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).

Resolución 25/2006, de 11 de julio, de la Dirección General de Hacienda, sobre las limitaciones a la aplicación de la deducción por actividades de exportación en el Impuesto sobre Sociedades a partir de la Decisión de la Comisión Europea de 22 de marzo de 2006, en relación con la Ayuda de Estado n.º E 22/2004 - España (BOG 25-09-2006).

Convenios de Colaboración suscritos para la cesión de información de carácter tributario. 14-07-2006).

Resolución de la Secretaría Técnica del Departamento para Calidad de la Administración Foral por la que se delega en la Secretaría Técnica del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas la acreditación del personal de dicho Departamento a efectos de implantación la firma electrónica en el mismo (BOG 29-08-2006).

Corrección de errores Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto, relativo al reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 26-09-2006).

ORDEN FORAL de 24 de octubre de 2006 del Diputado Foral del Departamento para la calidad de la Administración Foral por la que se regula la

presentación y tramitación telemáticas de las demandas de Consultas, Quejas y Sugerencias y Peticiones de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG 09-11-2006).

DECRETO FORAL NORMA DE URGENCIA FISCAL 2/2006, de 23 de mayo, por el que se adapta el Decreto Foral 102/1992, de adaptación de la Ley del IVA, a las modificaciones de las Leyes 3, 4 y 6/2006.

Desde el 1 de enero de 1998, y como consecuencia de diversas modificaciones normativas, la percepción de subvenciones que no forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido implica una limitación en el derecho a la deducción para los empresarios o profesionales.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 6 de octubre de 2005, ha declarado que esta limitación no es 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 prorrata 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.

En tal sentido se ha pronunciado la modificación operada en territorio común a través de la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea.

Por otra parte, la Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directri-

ces comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, introduce una modificación en los porcentajes de compensación a tanto alzado aplicable en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, la Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, modifica su artículo 91 en lo que afecta 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, con objeto de incluir todos los vehículos destinados al transporte de estas personas, con independencia de quién sea el conductor, siempre que sirva como medio de transporte habitual para personas minusválidas.

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 es un tributo concertado que se regirá 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 Leyes 3/2006, 4/2006 y 6/2006 anteriormente referidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Este es el objeto del presente Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal.

DECRETO FORAL 35/2006, de 2 de agosto, modificando reglamentos del I.R.P.F., del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y de las Obligaciones de Facturación.

La aprobación del desarrollo reglamentario de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, a través del Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, hace aconsejable la incorporación en la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa de determinadas novedades recogidas en aquel. Las novedades que se introducen inciden en los Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

Entre las novedades que se incorporan caben resaltar la exclusión de la obligación de retener en las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de participaciones en fondos de inversión cotizados, novedad esta que supone la modificación de los Reglamentos de los tres Impuestos citados, 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.

Además, se puede destacar por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la exclusión del régimen de diferimiento de la tributación de las rentas obtenidas por las participaciones en fondos de inversión cotizados.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, cabe citar las modificaciones introducidas respecto a la exclusión de la obligación de retener e ingresar a cuenta y la fijación de las condiciones para la aplicación del régimen de instituciones de inversión colectiva de naturaleza inmobiliaria.

Y respecto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cabe mencionar el establecimiento de determinadas condiciones en relación con la comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de institución colectiva españolas

mediante la utilización de cuentas globales.

Por otra parte, se procede a modificar la letra d) del apartado 1 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en virtud de la cual se asimila a adquisición de vivienda habitual las obras e instalaciones de adecuación a personas minusválidas llevadas a cabo en la vivienda habitual, en los elementos comunes del edificio o las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos, modificación que tiene por objeto adecuar las remisiones normativas que en la misma se efectúan.

Así mismo, con motivo de las conclusiones propuestas por la Mesa Sectorial del Transporte, se va a proceder a modificar la regulación de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación a la actividad de transporte de mercancías por carretera para el año 2006. Esta modificación, que se incorporará mediante una Orden Foral que se tramita de forma simultánea a este Decreto Foral, hace necesario habilitar un plazo extraordinario para que los titulares de la citada actividad puedan, atendiendo a la modificación introducida, optar por la aplicación de la modalidad en cuestión o por revocar la opción, para lo cual se añade una disposición transitoria.

Por último, se modifica el Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación, para incorporar las exigencias establecidas para el sector eléctrico en su regulación sustantiva.

DECRETO FORAL 38/2006, de 2 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

La aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histó-

co de Gipuzkoa, ha supuesto una renovación conceptual en lo que a la expresión "aplicación de los tributos" se refiere. Como consecuencia de ello se ha introducido dentro de este concepto tanto la gestión, como la inspección y la recaudación de los tributos. No obstante, si bien el sistema de recaudación que instaura la referida Norma Foral en su título III capítulo V es totalmente novedoso, tanto por su actual concepción como por su estructura y connotaciones, no resulta del todo completo, como es normal en una disposición con rango de Norma Foral, ya que son muchas las remisiones a un posterior desarrollo reglamentario.

Mediante el presente Decreto Foral se procede, por tanto, a la aprobación del Reglamento de Recaudación; Reglamento que viene a desarrollar la parte correspondiente a dicha materia y que sustituirá a su antecesor así como a diversas normas de rango reglamentario, en aras de una mejor sistematización de la misma.

Pero no sólo eso. Además, el presente Reglamento se separa de la estructura del anterior, para mostrarnos un cuerpo normativo mucho más ordenado y sistematizado, debido tanto al deseo del legislador de que así lo sea, como a la necesidad de adaptarse a los cambios de estructura normativa introducidos por la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo.

Así pues, el Reglamento se divide en cinco títulos, refiriéndose el primero de ellos a las disposiciones de carácter general que afectan a todos los procedimientos, entre las que podemos destacar su ámbito de aplicación, que no sólo abarca a las deudas tributarias reconocidas a favor de la Diputación Foral de Gipuzkoa. De este modo, tal y como sucedía anteriormente, los procedimientos regulados en el presente Reglamento sirven para recaudar tanto las deudas tributarias, las derivadas de sanciones tributarias, así como de recursos de naturaleza pú-

blica, bien sea acreedora la Diputación Foral de Gipuzkoa, bien lo sean las entidades locales u organismos autónomos forales o locales.

En cuanto a los ingresos en la gestión recaudatoria, resulta determinante su nueva ubicación dentro del Reglamento: Si bien antes se regulaban dentro del libro relativo al período voluntario, ahora el Reglamento los sitúa en este primer título, de aplicación general a todos los procedimientos que recoge el Reglamento, lo cual parece más acertado.

El título II se dedica a la deuda, regulándose por un lado el pago y por otro las garantías del mismo. En cuanto al primero resulta digna de mención la ampliación que realiza el Reglamento respecto del anterior en cuanto a los medios de pago, incluyendo la transferencia y domiciliación bancarias, la tarjeta de crédito y débito así como el pago en especie. Se regula, asimismo, la compensación de deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública con créditos reconocidos por ella a un mismo deudor, bien de oficio, bien a instancia de persona interesada.

El título III se refiere al período voluntario y al ejecutivo, quedando este último completamente separado del procedimiento de apremio, que ocupa un capítulo íntegro dentro de este título. Respecto al procedimiento de apremio, la novedad más importante radica en la desaparición del orden de prelación de los embargos –siempre con los límites de proporcionalidad y de menor daño posible a los deudores–, auténtico lastre que se arrastraba desde la aprobación del ahora derogado Reglamento de recaudación, que podía suponer efectos desfavorables tanto para los deudores como para la Administración autora del embargo.

Resulta completamente novedoso el título IV, que regula el procedimiento frente a responsables y sucesores de las deudas, en una ubicación mucho

más acertada que la anterior (título preliminar), así como la certificación por adquisición de explotaciones o actividades económicas y el certificado expedido a instancia de contratistas y subcontratistas.

El último título, finalmente, recoge la posibilidad de exigir mediante el procedimiento de apremio las deudas derivadas de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública, aspecto novedoso, igualmente, del presente Reglamento.

Por último, conviene recordar que en la redacción de este Reglamento se ha mantenido vigente el espíritu que impulsó la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, siguiendo los principios de adaptación a nuestro tiempo y a los nuevos medios y tecnologías, la simplificación de los procedimientos y la unificación de los plazos.

DECRETO FORAL 41/2006, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en vía administrativa.

La aprobación de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ha supuesto una renovación y actualización de las disposiciones tributarias, incluyendo nuevos conceptos y figuras, y adecuando las ya existentes a nuestro tiempo. Dicha norma, en su Título V, recoge los procedimientos de revisión en vía administrativa, donde se introduce por primera vez la revocación e incluyendo numerosas novedades de corte procedimental, unificando plazos y simplificando anteriores obstáculos, configurando así procedimientos en vía administrativa ágiles acordes con los principios de eficacia y economía procesal.

Con la introducción del nuevo sistema aprobado por la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, los

Reglamentos que desarrollaban la anterior Norma Foral General Tributaria, en lo que respecta a esta materia, quedan en parte desfasados, considerando necesario adecuarlos a los nuevos procedimientos y principios recogidos en su Título V. Esta necesidad de adecuación ha sido aprovechada para incluir en un único texto lo que anteriormente se regulaba en numerosas disposiciones que desarrollaban procedimientos aislados, unificación que ha permitido realizar una regulación más coherente, completa y ordenada sobre la materia.

Como principal novedad destaca el desarrollo reglamentario, por primera vez mediante normativa foral, del procedimiento a seguir tanto para el recurso de reposición como para las reclamaciones económico-administrativas; desarrollo que no se había realizado de forma íntegra con respecto a la anterior Norma Foral General Tributaria y que, por tanto, supone una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes.

Siguiendo el espíritu de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, el Reglamento que se aprueba introduce diversas novedades relacionadas con la adaptación a las nuevas tecnologías, destacando la obligatoriedad de facilitar el número de código de cuenta en todos los procedimientos de revisión en los que se solicite una devolución, dejando atrás la utilización del cheque como medio ordinario de pago.

El Reglamento que aprueba el presente Decreto Foral se compone de cinco títulos, cuatro disposiciones adicionales y dos disposiciones transitorias.

El Título I recoge aspectos generales aplicables a todos los procedimientos que se desarrollan en este Reglamento y se divide en dos capítulos: El primero de ellos se dedica, con carácter general para

todos los procedimientos previstos en el Reglamento, al contenido de la solicitud o escrito de iniciación, al procedimiento para la subsanación y a la actuación mediante representante. El segundo capítulo desarrolla las diversas formas de suspensión de los actos recurridos: La suspensión automática con presentación de determinadas garantías, la suspensión con presentación de otras garantías y, por último, la posibilidad de suspensión con dispensa total o parcial de garantías.

El Título II, «Procedimientos especiales de revisión», recoge bajo esa rúbrica procedimientos como el de revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables favorables a los interesados, la revocación, la rectificación de errores y la devolución de ingresos indebidos, entre los que destaca el procedimiento de revocación, introducido por la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, desarrollado aquí de forma novedosa.

El Título III desarrolla por primera vez en la normativa foral el recurso de reposición, ya que hasta la fecha se aplicaba la normativa estatal de forma supletoria, en virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico.

El Título IV recoge las reclamaciones económico-administrativas. Dividido en dos capítulos, regula de un lado la organización, competencias y funcionamiento del Tribunal Económico-Administrativo Foral y diversos aspectos de aplicación general, y de otro, el procedimiento en vía económico-administrativa, destacando el de única instancia, el recurso extraordinario de revisión y el procedimiento en reclamaciones sobre actuaciones y omisiones de los particulares, configurado especialmente para las reclamaciones en las que ambas partes son obligados tributarios, generalmente vinculados por obliga-

ciones de retención y repercusión.

Por último, el Título V regula la ejecución de las resoluciones, tanto económico-administrativas como judiciales, así como el reembolso del coste de las garantías.

DECRETO FORAL 42/2006, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de infracciones y sanciones tributarias.

La aprobación y posterior entrada en vigor el 1 de julio de 2005 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, ha introducido importantes novedades en el régimen de infracciones y sanciones tributarias con respecto a su antecesora la Norma Foral 1/1985, de 31 de enero. Concretamente, el Título IV de aquella recoge un nuevo régimen de infracciones y sanciones que requiere en varios de sus apartados el preciso desarrollo reglamentario para cerrar el régimen sancionador tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Cabe resaltar, en primer lugar, que el nuevo régimen sancionador es más extenso y completo que el que recogía la Norma Foral 1/1985, regulando aspectos que anteriormente estaban remitidos a un desarrollo reglamentario, estando ahora determinados en la Norma Foral. Ello no obstante, en la nueva Norma siguen existiendo determinadas cuestiones que, bien por su dificultad técnica bien por tratarse de cuestiones susceptibles de un mejor desarrollo vía reglamentaria, se dejan a una posterior regulación a través del citado instrumento normativo. Es el caso de los siguientes artículos:

- el 190 relativo a las sanciones no pecuniarias por infracciones tributarias,
- 191 relativo a los criterios de graduación

aplicables en la cuantificación de las sanciones,

- el 194 relativo a la extinción de las sanciones tributarias y en especial a la condonación,

- el desarrollo de las sanciones aplicables a varios tipos de infracciones, tales como el de presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestación a requerimientos individualizados de información (art. 203), o por el de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 208),

- y por último, el relativo al procedimiento sancionador.

A diferencia de la regulación reglamentaria anterior, recogida en el Decreto Foral 4/1997, de 11 de febrero, por el que se desarrollan las disposiciones de la Norma Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias y condonación de sanciones tributarias, cabe destacar la ausencia de calificación de las infracciones tributarias en simples y graves, en línea con lo establecido en la Norma Foral 2/2005, así como el hecho de que se incluye una mayor determinación en los criterios de graduación de las sanciones, así como en la graduación de algunas de las sanciones proporcionales contempladas en los tipos de la referida Norma Foral, reduciendo de este modo el grado de discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador. Así mismo, debe resaltarse la aplicación del concepto de base de sanción sobre el que pivota la graduación de las sanciones, que permite una objetivación del régimen en consonancia el espíritu regulador de la Norma Foral.

En cuanto al procedimiento sancionador, indicar que el reglamento recoge las especificidades del procedimiento sancionador separado, dejando

para los reglamentos de desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos las particularidades de aquel en los casos de tramitación conjunta del procedimiento sancionador y el correspondiente de aplicación de los tributos.

Por lo demás, se incluye en el Reglamento el desarrollo del régimen de condonación de las sanciones tributarias, que se puede decir que es continuista con el anteriormente vigente.

Por último, se recoge el régimen transitorio para aquellos procedimientos iniciados con anterioridad pero que a la entrada en vigor de la normativa que se aprueba están sin finalizar, todo ello sin perjuicio de la aplicación del principio de retroactividad en el régimen sancionador más favorable recogido en la disposición transitoria tercera de la Norma Foral 2/2005.

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA 2/2006 (Julio-Noviembre)

I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

Base imponible común consolidada: Desarrollo del Grupo de Trabajo

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

II.1. Consulta pública sobre el IVA aplicable a los bonos

II.2. Tipo reducido del IVA relativo a algunos servicios gran intensidad de mano de obra

III. IMPUESTOS ESPECIALES

III.1. Impuestos sobre el consumo de Alcohol: Tipos mínimos

III.2. SEED-on-Europa: Acceso online gratuito a los números de registro para impuestos especiales

IV. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

IV.1. Sentencia del Tribunal de Justicia Euro-

peo en el caso C 88/03: Ayudas fiscales de las Islas Azores

IV.2. Luxemburgo: Decisión negativa de la Comisión respecto al régimen fiscal de los holdings

IV.3. Portugal: Derogación de las exenciones fiscales aplicables a algunas ganancias de capital

I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA: DESARROLLO DEL GRUPO DE TRABAJO

La séptima y octava reunión del Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada (BICCIIS) tuvieron lugar los días 1 y 2 de Junio y 12 de Septiembre, 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 informal¹⁾ 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

¹⁾ Propuesta para una base imponible común consolidada. 07.07.2004:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/CCTBWPNon_Paper.pdf

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.

El Grupo de Trabajo se compone de 25 representantes a nivel técnico provenientes de los Estados

miembros, así como de representantes de la Comisión. Las contribuciones se realizan desde una perspectiva técnica y no se pretende ni que los Estados miembros se comprometan a adoptar y aplicar la base imponible común consolidada en el futuro, ni que expresen su posición política respecto a este tema.

La Comisión es partidaria de obtener contribuciones al debate por parte de expertos del mundo empresarial y académico; en este sentido, la primera reunión ampliada (es decir, con la participación de expertos) tuvo lugar en Diciembre de 2005.

En general, el Grupo pretende facilitar apoyo y asesoría técnica a la Comisión. En particular, sus objetivos más específicos son los siguientes:

- Lograr la definición de una base imponible común consolidada para las empresas que operan en la Unión Europea.
- Debatir sobre los principios fiscales fundamentales.
- Debatir sobre los elementos estructurales elementales de la base imponible común consolidada.
- Debatir sobre las precisiones técnicas necesarias, como por ejemplo el mecanismo necesario para poder “compartir” la base imponible entre varios Estados miembros.

La idea inicial se basaba en que el Grupo funcionara durante tres años, con una periodicidad de cuatro reuniones anuales. No obstante, debido a la gran cantidad de asuntos que se querían analizar y tomando en consideración su perfil altamente técnico, se han ido creando varios subgrupos. Actualmente existen cinco: (i) Subgrupo 1: Activos y amortizaciones; (ii) Subgrupo 2: Reservas, provisiones y

pasivos; (iii) Subgrupo 3: Base imponible; (iv) Subgrupo 4: Aspectos internacionales; (v) Subgrupo 5: Imposición de los grupos de empresas.

Los subgrupos debaten sobre asuntos más específicos y técnicos y elaboran actas para informar al Grupo de Trabajo.

Resultados de la reunión de 1 y 2 de Junio de 2006

Esta séptima reunión del grupo de trabajo sobre la BICIS tuvo un formato ligeramente diferente a los encuentros habituales. Mientras que el día 1, se reunió en su formato habitual, el día 2 fue monográfico, centrándose concretamente en el asunto de las instituciones financieras.

En este apartado estudiaremos los resultados del encuentro de 1 de Junio. Los documentos relativos a la reunión del día 2 pueden ser consultados en la siguiente página web:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/article_2648_en.htm

Asistieron a la reunión del 1 de Junio de 2006, los representantes de todos los Estados miembros, con excepción de Malta, bajo la presidencia de la Comisión. También participaron observadores de Bulgaria y Rumania, (que accederán a la Unión Europea en 2007).

La reunión sirvió para repasar los avances más importantes ocurridos en los subgrupos, desde la última reunión del grupo de trabajo sobre la BICIS que tuvo lugar el 9 de marzo de 2006.

Subgrupo 1: Activos y amortizaciones

La cuarta reunión de este Subgrupo 1 (SG1) tuvo lugar en Berlín los días 3 y 4 de abril de 2006, a la que acudieron representantes de 13 Estados

miembros²⁾, además del observador rumano.

Actualmente, el tema que más se debate en este SG 1 es el *tratamiento de las ganancias y pérdidas de capital de los activos financieros*, dado que hay división de opiniones respecto a si estos deberían de estar sujetos al tratamiento general que reciben el resto de las ganancias y pérdidas de capital. En general, los Estados miembros defienden que las ganancias y pérdidas de capital de los activos financieros sean tratadas como los activos ordinarios. No obstante, otros Estados miembros se muestran favorables a aplicar exenciones fiscales generosas sobre las participaciones. En este sentido, el presidente alemán del subgrupo propuso como compromiso que la aplicación de la exención fiscal sobre las participaciones fuera idéntica a la aplicada sobre a los dividendos.

Existe una mayor divergencia de enfoques respecto a las *ganancias y pérdidas no realizadas*. Frente a los Estados que consideran que no deberían de ser tomados en cuenta, se encuentra la posición de los Estados que entienden que las ganancias de activos extremadamente líquidos o los activos depositados para llevar a cabo transacciones deberían ser considerados, mientras que sus pérdidas quedarían exentas.

En este sentido también fue analizada la forma de distinguir estos activos respecto al resto; así, mientras que algunos piensan que el mejor punto de referencia serían las normas internacionales de contabilidad (NIC), otros apoyaron la idea de elaborar una lista de activos.

Algunos Estados miembros alertaron sobre los problemas que podrían surgir si se distribuyeran las

²⁾ Alemania, Austria, Chipre, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Italia, Luxemburgo, los Países Bajos, Polonia, la República Checa y Rumania.

ganancias no gravadas; la Comisión recalcó que la forma en la que se defina el beneficio a distribuir dependerá de los Estados miembros y de su derecho mercantil.

Asimismo se debatió sobre los casos de *leasing* y otros aspectos relacionados con los activos intangibles. En relación al *leasing*, se trataría de solventar la situación en la que el propietario económico no es el propietario legal y deba amortizar el activo. Los Estados miembros consideran que para determinar el momento de la transmisión de la propiedad financiera podría aplicarse el NIC 17³⁾. En cuanto a los activos intangibles, los expertos debatieron si una definición más detallada del término es necesaria, así como sobre el momento en el que se establece la propiedad del activo intangible.

El subgrupo considera que la amortización debe ser deducible únicamente cuando la medida o el activo ha sido empleado para fines comerciales. Como un tema a analizar en el futuro, un Estado miembro destacó el asunto de la reorganización de las empresas, así como el de algunas disposiciones relativas al valor de los primeros activos que entran en la base imponible común consolidada. En este sentido, la Comisión se muestra favorable a debatir estos temas más adelante.

Recordemos finalmente que la opción entre las *amortizaciones individuales* o *las amortizaciones por categorías* o *pooling*, suscitan muchas divisiones entre los Estados. Aquellos que se muestran en contra de la amortización por categorías la rechazan, entre otras razones porque no concuerda con la imposición de las ganancias latentes.

Subgrupo 3: Renta o ingreso imponible

La tercera reunión de este Subgrupo 3 (SG3) tuvo

³⁾ Consultar en <http://www.iasb.org/Home.htm>

lugar en París el día 3 de mayo de 2006, a la que acudieron representantes de 15 Estados miembros⁴⁾.

Se trató de profundizar en las cuestiones que ya habían surgido en los encuentros anteriores, siendo las más destacables, la definición de la renta o ingreso imponible y no imponible. Asimismo se abordó el asunto relativo a las subvenciones de las autoridades públicas, para determinar si las mismas deben ser gravadas o exentas.

La cuestión fundamental es que se actúe en función de la NIC 18 y que exista una coherencia con las determinaciones que se tomen en el SG1, relativo a los activos y las amortizaciones.

Los gastos asociados a la adquisición de activos podrían formar parte del activo. Los gastos financieros deberían ser, según los Estados miembros, totalmente deducibles y para el resto de los gastos, debería elaborarse una lista de gastos asociados.

Lo ideal sería encontrar una definición simétrica del término "gastos", que permita entablar una conexión entre la deducibilidad de los gastos y la renta o ingreso imponible; es decir que el enfoque podría ser parecido al empleado en el caso de la renta.

Los dividendos han sido identificados por el subgrupo como la primera categoría de gastos no imposables. También se abordó la deducibilidad del IVA y los impuestos locales. Concretamente un Estado miembro se mostró preocupado sobre los impuestos locales y recomendó su estudio separado, puesto que el tratamiento recibido puede constituir una forma indirecta de subvencionar las autoridades locales. En este sentido, algunos Estados miembros

⁴⁾ Alemania, Bélgica, Chipre, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Hungría, Italia, Letonia, Luxemburgo, Países Bajos, Polonia, República Checa, Suecia.

consideran útil elaborar una lista de impuestos locales. La Comisión aceptó la idea y decidió que la misma se debatiría fuera del subgrupo 3 sobre la renta o el ingreso imponible, concretamente en el Grupo de trabajo general sobre la BICCIS. En este sentido, se mencionó la posibilidad de establecer a nivel comunitario la coordinación del pago de subvenciones y de los impuestos locales – con el fin de evitar las subvenciones a las autoridades locales- pero la Comisión precisó con claridad que la BICCIS no puede pretender armonizar indirectamente los impuestos locales. Se analizará el asunto de las subvenciones cuando se traten los incentivos.

En relación a las cotizaciones sociales, las opiniones o contribuciones recibidas de los Estados miembros, han confirmado que existen notables diferencias entre los diferentes sistemas nacionales. No obstante, hace falta información adicional para profundizar en el debate, razón por la cual, la Comisión decidió diseñar un cuestionario sobre las contribuciones sociales y conceptos o gastos similares soportados por las empresas.

Respecto a los regalos y los gastos de lujo, existe consenso y se considera que no deberían ser deducibles. Tras debatir sobre la conexión entre los gastos de representación y la remuneración de los gerentes de las empresas, se concluyó que los primeros deberían ser considerados deducibles.

Algunos Estados miembros consideran que no debe ser obligatorio elegir entre *dos métodos* – balance fiscal de la empresa y cuenta de resultados – para determinar la renta o ingreso imponible, puesto que lo más probable es que los dos sistemas o métodos al final arrojen el mismo resultado. No obstante, la Comisión apoya la idea de que a pesar de que el resultado final sea el mismo, un análisis de mayor profundidad es necesario, puesto que si se mantuvieran prácticas diferentes en los Estados

miembros, el nivel de uniformidad decrecería, y los grupos de empresas se enfrentarían a requisitos diferentes en cada Estado miembro. Si se consiguiera adoptar un solo método, los costes de conformidad disminuirían.

En el subgrupo también se analiza el *concepto de renta o ingreso imponible*. Algunos entienden que una definición detallada del concepto no sería útil, y lo más práctico consistiría en considerar como principio general que toda renta o ingreso es imponible, mientras no forme parte de una lista de rentas no imponibles. Asimismo, se determinarían una serie de reglas para reconocer las rentas imponibles y no imponibles, y el vencimiento de las mismas.

En el futuro, los temas que abordará este subgrupo de trabajo serán el vencimiento de los gastos, así como los métodos para determinar los beneficios netos y el tratamiento de las pérdidas.

Subgrupo 4: Aspectos internacionales

La segunda reunión de este Subgrupo 4 (SG4) tuvo lugar en Madrid los días 27 y 28 de Abril de 2006, a la que acudieron representantes de 15 Estados miembros.

Recordemos que la primera cuestión que se ha planteado este subgrupo ha sido analizar la necesidad de definir (o no) los *conceptos de residencia fiscal y de establecimiento permanente*. La mayoría se mostraron de acuerdo en establecer un concepto de residencia fiscal; de hecho, varias opciones han sido ya analizadas en el seno del subgrupo y se ha elegido como la más apropiada el lugar de la dirección efectiva. En cuanto al concepto de establecimiento permanente, se entiende que un concepto común serviría de ayuda, y se consideró que el trabajo llevado a cabo por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en este campo sería un buen punto de partida.

Otra de las cuestiones de interés es ámbito del *tratamiento de los ingresos es el tratamiento fiscal de la renta extranjera* obtenida por las empresas residentes en territorio de la BICCCIS.

En la reunión del SG4 que tuvo lugar en Madrid el 13 de Febrero de 2006, la Comisión presentó un documento de trabajo sobre el ámbito territorial de la BICCCIS.

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 el principio de territorialidad.
- Aplicación del principio de renta mundial para la renta interior sujeta a la base imponible común consolidada y sometimiento de 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.

Existe consenso general en torno a la idea de que la inclusión de la renta extranjera en la BICCCIS y su distribución entre los diferentes Estados miembros es demasiado complicada. Actualmente existen 23 Estados miembros que aplican el principio de la renta mundial, mientras que 2 aplican el principio de territorialidad. Además, la elección entre (i) un sistema de imposición mundial y del método del crédito/exención y (ii) el sistema de territorialidad, representa un elemento fundamental de la política fiscal de los Estados miembros. En efecto, un sistema

que obligue a adoptar un principio diferente implicaría además una reforma política del sistema fiscal de varios Estados miembros. Si bien la elección de un sistema de renta mundial que se conjugue con un método de exenciones derivaría al final en un sistema parecido al de territorialidad, aun quedarían pendientes algunas dificultades por solventar. Finalmente, para la aplicación de algunas de las cuatro soluciones anteriormente mencionadas se debería determinar la renta atribuible a los establecimientos permanentes. Los Estados miembros están de acuerdo en establecer normas de atribución comunes para la BICCCIS.

El tratamiento de las rentas no atribuibles a los establecimientos permanentes, y más específicamente el tratamiento de los dividendos con el objeto de evitar la doble imposición es también relevante. Este tema deberá ser debatido en profundidad en futuros encuentros del SG4.

Finalmente, la mayoría de los Estados miembros consideran que la BICCCIS debería ser *aplicable para las empresas no residentes en jurisdicción de la BICCCIS*, siempre que dispongan de un establecimiento permanente en esa jurisdicción. En ese caso, sus resultados deberían ser consolidados con el resto de las empresas del grupo que estén en jurisdicción de la BICCCIS.

Algunos Estados miembros se oponen a que cuando una empresa matriz no residente en jurisdicción de la BICCCIS disponga de una filial y un establecimiento permanente, ambos en jurisdicción de la BICCCIS, estos se consoliden.

La mayoría de los Estados miembros consideran que la aplicación del principio de plena concurrencia en el momento de la atribución de los beneficios de un establecimiento permanente es la única solución compatible con los Convenios fiscales de Doble Imposición y las prácticas actualmente en vigor.

Los establecimientos permanentes de las empresas no residentes deberían ser integrados en el grupo de empresas sujetas a BICCCIS, determinándose las ganancias y pérdidas conforme al principio de plena concurrencia.

Imposición de grupos de empresas

La Comisión Europea presentó un documento de trabajo⁵⁾ sobre los asuntos relacionados con la Imposición de los grupos de empresas. En opinión de la institución comunitaria, a pesar de que la consolidación no será introducida inmediatamente es importante debatirlo. En el documento se planteaban varias cuestiones dirigidas a los expertos de los Estados miembros.

Ante la importancia del asunto, se decidió crear un quinto subgrupo (SG5) que Dinamarca se ha prestado a presidir.

El documento de trabajo de la Comisión se refiere sobre tres cuestiones de trascendencia:

- Distinción entre la compensación por pérdidas y la consolidación
- Definición del concepto "grupo de empresas"
- El método de consolidación y el cálculo de la base imponible

Una de las principales conclusiones de la consulta pública lanzada por la Dirección General de Fiscalidad en 2003 sobre la aplicación de las NIC y la introducción de una base imponible común con-

⁵⁾ Se puede consultar en inglés o en francés en las siguientes direcciones web:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBVVPO35/consolidationFINAL_en.pdf

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBVVPO35/consolidationFINAL_fr.pdf

solidada⁶⁾ fue que el enfoque contable básico de la consolidación no era adecuado para los fines fiscales por una serie de razones.

En los trabajos de este SG5, se emplean términos tales como la consolidación, el grupo consolidado o la renta consolidada en sentidos diferentes a los que puedan ser empleados en la legislación de los Estados miembros. La consolidación implica una sola base imponible que se determina para un grupo de empresas. A pesar de que el impuesto grave a cada empresa, el impuesto será calculado sobre la base imponible consolidada que será determinada utilizando el método de la "repartición", y no sobre la renta individual calculada sobre el principio de plena competencia.

En relación a la distinción entre la *compensación por pérdidas* y *la consolidación*, la Comisión recuerda en su documento que trabaja actualmente en torno al asunto de la compensación de las pérdidas transfronterizas. En ese sentido, subraya que el enfoque comprensivo de la BICCCIS es más amplio que la compensación de las pérdidas transfronterizas, puesto que además de eso, se encarga de armonizar la base imponible, de eliminar los precios de transferencia y de reducir los costes de conformidad. La BICCCIS exige que la base imponible sea común en toda la UE y consolida las ganancias y las pérdidas de las empresas que pertenezcan a un grupo a la hora de calcular una base imponible común de cara a su repartición.

La diferencia de la consolidación respecto a la compensación por pérdidas transfronterizas consiste en que en este segundo supuesto una armonización

⁶⁾ Consulta pública "La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en 2005 y sus implicaciones para la introducción de la base imponible común consolidada para las actividades transfronterizas de las empresas de la UE".

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_385_en.htm

de la base imponible no es necesaria. La medida puede ser aplicada de manera individual por el Estado miembro y no requiere ningún tipo de acción especial por parte del Estado miembro en el que tenga su establecimiento permanente la empresa filial que crea la pérdida.

La filosofía de la imposición de los grupos de empresas parte de la idea de considerar cada grupo como una única unidad económica, suponiendo eso que cada grupo debería ser tratado como una única empresa.

Se puede elaborar el concepto “grupo de empresas” desde el punto de vista legal, desde un punto de vista económico, así como un punto de vista combinado.

El enfoque legal implica que el umbral de la propiedad podría establecerse en función de la propiedad directa o indirecta. Por ejemplo, si el umbral fuera de 90%, se podrían incluir solo las filiales directas, o en caso contrario incluir en el 90% las filiales para las cuales la participación combinada de diferentes empresas alcanza ese 90%.

El enfoque económico supondría que se contabilizarían todas las entidades controladas de manera común o conjunta y que están interrelacionadas como una única empresa económicamente integrada. Lo cierto es que esta segunda opción no está exenta de subjetividad y podría crear dificultades prácticas y complicaciones adicionales para la definición del concepto de grupo de empresas.

Los dos enfoques exigen definiciones y criterios claros para identificar las entidades que formarán parte del grupo. Entre otros, se deberán (i) definir las entidades elegibles; (ii) establecer los requisitos jurídicos en materia de participaciones; (iii) definir qué entidades tendrían derecho a ser consideradas

la empresa matriz del grupo; (iv) decidir qué filiales podrán ser incluidas dentro del grupo. La Comisión ya propone algunas ideas en este documento, que serán debatidas en las sucesivas reuniones del SG5.

En cuanto a los *métodos de consolidación y el cálculo de la base imponible*, la Comisión hace en su documento un breve repaso de los sistemas de imposición de grupos que emplean los Estados miembros para posibilitar que las empresas nacionales compensen las pérdidas y ganancias.

Tras enumerar las opciones, la Comisión concluye que, dado que el objetivo de la BICIS es posibilitar la consolidación transfronteriza de las ganancias y las pérdidas y asimismo reducir al mismo tiempo los costes de conformidad que derivan de las normas sobre los precios de transferencia, algunas técnicas y prácticas existentes deberían verse modificadas de cara a la implementación de la BICIS.

En definitiva, la Comisión identifica que existen entre los Estados miembros dos tipos generales de métodos (independientemente de las precisiones y detalles que se producen en cada Estado miembro) para eliminar las transacciones intragrupo:

- En el primer caso, la empresa continuaría calculando la base imponible sobre el método tradicional pero en concordancia con las normas de la BICIS. Las transacciones intragrupo se ignorarían al calcular la base imponible, para consolidarlas después. Esto significa que la empresa podría cobrar los precios de transferencia pero no estaría obligada a reflejar los mismos en la base imponible.
- En el segundo caso, la empresa también continuaría calculando la base sobre el método tradicional, pero los precios de transferencia

serían contabilizados a coste de producción. Esta solución eliminaría las ganancias producidas a través de estas transacciones dentro del grupo de empresas, pero permitiría a su vez conservar una "pista para auditar" en la base imponible.

Finalmente la Comisión subraya que existen dos tipos de transacciones intragrupo: (i) las transacciones comerciales, es decir, la venta de bienes de una empresa a otra empresa del grupo con objeto de realizar la venta a una tercera parte que se sitúa fuera del grupo; y (ii) la venta de activo inmovilizado que es amortizado a fines fiscales por una empresa del grupo y transferida acto seguido a otra empresa del grupo para su utilización posterior. Cada uno de estos posibles tipos de transacciones deberá ser analizado en detalle por el SG5.

Cuestiones relativas al marco administrativo y jurídico

La Comisión Europea presentó un documento de trabajo⁷⁾ sobre las cuestiones relativas al marco administrativo y jurídico. Es la continuación del cuestionario que la Comisión presentó en la reunión del Grupo de Trabajo de la BICCCIS el 9 de Marzo de 2006. Las preguntas trataban de las declaraciones, los ejercicios fiscales o periodos impositivos, los procedimientos de control fiscal existentes en cada Estado miembro, las evaluaciones, las decisiones judiciales y su interpretación, así como el procedimiento aplicable a la resolución de litigios.

⁷⁾ Se puede consultar en inglés o en francés en las siguientes direcciones web:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWPO36_discus_admin_framework_en.pdf

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWPO36_discus_admin_framework_fr.pdf

Las respuestas de los Estados miembros no han sido muy numerosas⁸⁾. En base a ello, la Comisión ha concluido que esta cuestión no suscita el suficiente interés como para crear un subgrupo al efecto, por lo que será debatido en las reuniones plenarios del Grupo de Trabajo de la BICCCIS.

El documento ahora presentado desarrolla las cuestiones sobre las que llamaba la atención el cuestionario y que deberán ser debatidas en el futuro:

- La armonización y el reconocimiento mutuo: Las administraciones y procedimientos fiscales son por lo general autónomos, con legislación independiente de la relativa a la imposición de las sociedades. Es por ello, que la armonización de la base imponible no debe necesariamente suponer que se deban establecer las mismas normas sobre procedimiento y administración fiscal en todos los Estados miembros. El documento trata de abordar aquellos aspectos que sí requieren uniformización para posibilitar la creación de la BICCCIS. La información facilitada por las empresas deberá cumplir dos objetivos: (i) el cálculo inicial de la renta neta y (ii) la provisión de los datos específicos de la empresa, importantes para aplicar el mecanismo de repartición.
- El procedimiento fiscal
 - Las disposiciones generales: Se debatirá sobre la necesidad de establecer formularios comunes. En este sentido, puede ser de ayuda el concepto de *masterfile* o base común recogida en la Comunicación de 2005 relativa a los trabajos realizados por el Foro conjunto de la UE sobre los precios de transferencia en el ámbito de la documentación exigida de

⁸⁾ Han respondido concretamente: Alemania, Dinamarca, Finlandia, Francia, Letonia, Luxemburgo, República Checa y Suecia.

las empresas asociadas en la UE⁹⁾.

- El registro: Se deberán establecer normas comunes respecto al establecimiento de los grupos de empresas. Este tema podría ser analizado en relación con el SG5 sobre la imposición de los grupos de empresas.
- Las Declaraciones de impuestos y los periodos de imposición: La clave es buscar un equilibrio entre el efectivo control sobre las empresas que se encuentran en la jurisdicción de cada Estado miembro y la necesidad de un sistema de BICIS simple y competitivo, donde los costes de conformidad se reduzcan lo máximo posible. Respecto al periodo impositivo, existe acuerdo general de que este sea de 12 meses y que no debe coincidir necesariamente con el año natural. El periodo impositivo para todas las empresas incluidas en un grupo de empresas debe ser el mismo. La hoja de declaración de impuestos debería entregarse en el plazo de seis meses a contar desde el final del periodo impositivo.
- Las cuestiones relativas a la evaluación de la base imponible consolidada: Cuando se menciona la evaluación en el ámbito de la BICIS, se trata de calcular la base imponible consolidada del grupo y su repartición entre varios Estados miembros. En este punto vuelven a plantearse dos alternativas: (i) la opción de que la autoridad fiscal del Estado miembro en el que se haya entregado la hoja de declaración de impuestos se encargue de calcular la base imponible consolidada y la co-

rrespondiente repartición, manteniendo siempre un derecho de objeción para las autoridades fiscales del resto de los Estados miembros implicados; y (ii) la opción de establecer un método centralizado. En este supuesto, para que los Estados miembros calculen la base imponible consolidada de una manera similar habría que establecer normas comunes.

- Control fiscal: Deben establecerse normas claras para conocer qué autoridad fiscal será la encargada de llevar a cabo la auditoría y como contribuirán en la colaboración el resto de los Estados miembros.
- La interpretación de la jurisprudencia: Para la BICIS será importante que exista un mecanismo eficiente que asegure el buen funcionamiento de un sistema común que evite que los diferentes Estados hagan una interpretación distinta sobre un mismo asunto.
- La resolución de litigios: No será necesario armonizar la normativa relativa a este campo mientras no se trate de casos específicos que afecten a la BICIS.
- El intercambio de información y la asistencia mutua: La práctica existente entre los Estados miembros a nivel bilateral (artículo 26 del Convenio Modelo de la OCDE¹⁰⁾ y a nivel comunitario (Directiva sobre Asistencia Mutua¹¹⁾) ofrece una base legal suficiente para hacer frente a las situaciones que surjan en torno a la BICIS.

¹⁰⁾ http://www.oecd.org/document/34/0,2340,fr_2649_33767_33614242_1_1_1_1,00.html

¹¹⁾ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0799:ES:HTML>

⁹⁾ COM (2005) 543

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2005/com2005_0543es01.pdf

Resultados de la reunión de 12 de Septiembre

La octava reunión del grupo de trabajo contó con la asistencia de representantes de todos los Estados miembros, bajo la presidencia de la Comisión Europea. Asimismo acudieron observadores de Bulgaria y Rumania, (que accederán a la Unión Europea en 2007).

La reunión sirvió para repasar los avances más importantes ocurridos en los subgrupos, desde la última reunión del grupo de trabajo sobre BICCCIS que tuvo lugar el 1 y 2 de junio de 2006.

Subgrupo 3: Renta o ingreso imponible

La cuarta reunión de este Subgrupo 3 (SG3) tuvo lugar en París el día 29 de junio de 2006.

Los puntos de debate más importantes lo constituyen actualmente: (i) el tratamiento fiscal de la renta; (ii) el tratamiento de los gastos; (iii) la metodología para determinar la base imponible y finalmente (v) el tratamiento de las pérdidas.

Respecto a la *definición de la renta imponible*, el SG3 ya ha alcanzado un acuerdo y ha decidido eximir y considerar no imposables los dividendos y las ganancias de capital. Para las ventas de bienes y servicios se acudirá a la NIC 18; ello significa que, las ventas de bienes se someterán al criterio basado en la transferencia de la propiedad económica, mientras que en el caso de los servicios, se aplicará el impuesto cuando los mismos hayan sido completados. En cuanto a las existencias se aplicará la NIC 2.

La *definición de los "gastos"* debe ser lo más simétrica posible con el concepto de renta imponible. El SG3 ha sugerido que se definan los gastos como la disminución de los beneficios económicos en forma de depreciación de las salidas o depreciacio-

nes de activos, así como contraer obligaciones que resultan en la disminución de las acciones. Todos los gastos incurridos por motivos comerciales por las empresas en el periodo impositivo deberían ser deducibles, salvo los gastos que se recojan en una lista especial. No obstante, aun no hay consenso sobre la metodología que se empleará para identificar los gastos no deducibles.

En el punto de *los impuestos locales*, la Comisión considera que el asunto de los impuestos locales es muy específico en el marco de la BICCCIS, debido a la asignación y repartición de la base imponible. Es decir, si algunos Estados miembros permiten la deducción de los impuestos locales antes de la asignación, ello influye en las cuotas o fracciones de la base imponible de otros Estados miembros que no exigen dichos impuestos. En este sentido, la Comisión propone cuatro soluciones posibles: (i) solamente serán deducibles los impuestos por prestación de servicios específicos y siempre que la empresa es libre de decidir si quiere o no esos servicios; (ii) el mismo caso al mencionado en el punto (i) pero siendo deducibles el resto de los impuestos solo después de la repartición; (iii) serán deducibles después de la repartición los impuestos sobre rentas beneficiosas, mientras que el resto podrán ser deducidos antes de la repartición; (iv) todos los impuestos y cargas que representen un gasto obligatorio para las empresas son deducibles antes de la repartición (aplicación del principio de reconocimiento mutuo).

En torno a estas soluciones propuestas por la Comisión se produjo un debate entre los expertos nacionales. Por una parte, varios expertos nacionales apoyaron la segunda opción propuesta por la Comisión, es decir que sean deducibles los impuestos locales por prestación de algunos servicios específicos. Los mismos expertos nacionales consideraron que las cotizaciones sociales representan gastos y por ello deben ser deducibles. Por otra parte, al-

gunos Estados miembros se mostraron en contra de la cuarta opción, pues entienden que una regla general que apoye la no deducibilidad provocaría grandes modificaciones en los sistemas fiscales de algunos Estados miembros.

En el marco del debate sobre la deducibilidad de los impuestos locales, un Estado miembro se preguntó si después de la repartición se deberían de aplicar las normas nacionales o las normas sobre la BICIS. En este sentido, la Comisión opinó que deberían existir unas normas comunes que permitan que la deducibilidad sea aplicable después de la repartición, así como que posibiliten identificar qué impuestos locales son deducibles exactamente. No obstante, la competencia para decidir sobre la deducibilidad después de la repartición quedaría en manos de las autoridades nacionales. No obstante, la Comisión Europea considera que no es aconsejable un alejamiento de la idea de la verdadera base imponible común y se debería mantener un cierto grado de comunalidad; si se permite que los Estados miembros apliquen deducciones a los impuestos locales después de su repartición, existe un alto riesgo de encontrarnos al final ante 25 bases imponibles. Por lo tanto, la posibilidad de aplicar una deducción después de la repartición sólo debería permitirse como excepción en el supuesto de que no haya otras soluciones posibles.

El SG3 considera que la deducibilidad en la BICIS puede crear problemas dado que algunos Estados financian a las autoridades locales a través de subsidios y en otros Estados las autoridades locales pueden exigir impuestos. Algunos Estados miembros entienden que los impuestos locales deben ser deducibles cuando representen los pagos por prestación de servicios específicos (como por ejemplo, abastecimiento de agua). El supuesto en el que no haya relación directa entre el impuesto y servicios prestados queda sin respuesta, por lo que un debate más profundo sería conveniente.

Para la *deducibilidad de las cotizaciones a la seguridad social* de los Estados miembros, podría adoptarse la solución extrema de considerarlas deducibles. No obstante, otra posibilidad consistiría en que sólo las cotizaciones obligatorias a la seguridad social fueran deducibles, mientras que las no obligatorias quedarían fuera de la deducibilidad. Finalmente, existe la posibilidad intermedia de considerar tanto las cotizaciones obligatorias como voluntarias deducibles pero con un umbral para las cotizaciones voluntarias.

En cuanto a *las multas, las sanciones y los gastos relacionados con los regalos*, todos ellos han sido identificados como gastos no deducibles. No obstante, los regalos que estén directamente conectados con la empresa, así como cuando sean destinados a organizaciones sin ánimo de lucro deberán ser deducibles.

El tratamiento de las pérdidas también es tema de debate para los Estados miembros. Todos los Estados miembros permiten el traslado de las pérdidas a ejercicios posteriores, siendo en algunos el periodo ilimitado, mientras que en otros se habla de unos límites temporales entre 5 y 15 años. El traslado de las pérdidas a ejercicios anteriores no obstante, solo es admitido en cinco Estados miembros. Por lo tanto, cabe deducir en general, que existe un posicionamiento a favor del traslado de pérdidas a ejercicios posteriores, y de los debates del SG3 se concluye que el periodo de años deba ser ilimitado.

Subgrupo 5: Imposición de grupos de empresas

La primera reunión de este Subgrupo 5 (SG5) tuvo lugar los días 22 y 23 de junio de 2006 en Copenhague.

El primer punto debatido fue el de la definición del concepto *"grupo de empresas"*, centrándose en el grado de control necesario sobre los votos, el ca-

pital en acciones, control financiero, etc. Un bajo umbral permitiría a muchos grupos de empresas optar por la BICCCIS. Asimismo, se debatió el uso de la NIC 27.

La definición del grupo de empresas es más complicada cuando alguna de la empresa esté situada fuera del territorio de la UE. Para centrar el debate y por las soluciones más oportunas, el SG5 ha planteado cinco ejemplos, sobre grupos diferentes en los que se incluya una empresa de fuera de la Unión Europea. Algunos expertos nacionales ofrecieron su punto de vista sobre las opciones de la Comisión y se recomendó a los que no estuvieron presentes en el encuentro que aportaran su punto de vista por escrito.

Algunos expertos nacionales se muestran contrarios a incluir a empresas que no estén establecidas en la UE dentro del concepto de grupo de empresas, mientras que otros Estados miembros advirtieron de los problemas que podría crear la aplicación de las normas de consolidación a una empresa fuera de UE.

En relación a las *pérdidas*, existe acuerdo en la idea de que las mismas deben ser aisladas antes de que la empresa pase a formar parte del grupo, a pesar de que las formas propuestas para ello varían considerablemente.

Finalmente, respecto al *periodo impositivo*, éste deberá ser el mismo para todas las empresas que forman parte del grupo. Los Estados miembros deberán discutir ampliamente sobre la posibilidad de que una empresa abandone el grupo durante el periodo impositivo.

En relación a los *métodos de consolidación*, la Comisión defiende que en la consolidación se produzca la eliminación de las transacciones intragrupo

para evitar los problemas relativos a los precios de transferencia. Se produjo el consenso en el SG5 en torno a esa idea, y en ese sentido la Comisión presentó a través de ejemplos, tres posibilidades que derivarían en los mismos resultados. También se inició el debate en torno a las opciones, que serían las siguientes:

- Ignorar las transacciones intragrupo, lo cual elimina la necesidad de calcular los costes de los bienes y servicios de cada una de las empresas del grupo.
- Considerar las transacciones intragrupo a precio de coste. Podría implicar alguna carga administrativa adicional y un entendimiento común sobre el concepto del precio de coste.
- Las transacciones intragrupo se registrarían a precios de transferencia internos existentes eliminando los beneficios y pérdidas internas. Habría que debatir en profundidad sobre qué tipos de beneficios y pérdidas podrían eliminarse.

La Comisión aclaró el concepto de “precio de transferencia interno existente”, explicando que podría ser determinado en relación con las normas existentes sobre precios de transferencia, pero sin necesidad de ser auditada o justificada por la empresa.

La cuestión del método de consolidación es de vital importancia y el SG5 decidió debatirlo en un la siguiente reunión plenaria del Grupo de Trabajo de la BICCCIS que tendrá lugar el 12 y 13 de Diciembre de 2006.

Ámbito de aplicación de la BICCCIS

La Comisión presentó un documento de traba-

jo¹²⁾ sobre este asunto. Naturalmente, es fundamental determinar las personas y entidades que pueden ser sujetos pasivos y optar por aplicar las normas sobre la BICCCIS.

Una de las primeras cuestiones que deban aclararse sería *sobre qué normativa se decidirá la sujeción al impuesto*. En principio, es improbable que la legislación comunitaria decida sobre dicho extremo, por lo que los Estados habrán de acudir a su propia normativa. Un punto de vista más realista consistiría en asumir que, una vez determinado el sujeto pasivo sobre la legislación nacional correspondiente, la normativa adoptada en el marco de la BICCCIS se encargue de determinar qué sujeto pasivo (así determinado por la legislación nacional) puede optar a la BICCCIS.

Dado que el objetivo de la BICCCIS es remover los obstáculos creados por la co-existencia de 25 sistemas de impuesto de sociedades, sería lógico que la BICCCIS sólo cubriera las entidades que se dediquen a actividades comerciales. Consecuentemente, las empresas que no realicen actividades comerciales ni tengan por objetivo generar ganancias, así como las empresas que estén sometidas a normas especiales (como por ejemplo, el tonnage tax) no deberían ser incluidas en el ámbito de aplicación de la BICCCIS.

Existen varias opciones para *definir el ámbito de aplicación*: (i) una definición general basada en criterios comunes; (ii) una lista explícita de impuestos y/o tipos de formas jurídicas de empresas de los Es-

tados miembros; (iii) la combinación de las dos opciones anteriores.

En el caso de que se optara por una lista de tipos de empresas, existiría el riesgo de que el ámbito de aplicación se viera muy reducido. No obstante, cabe recordar que la BICCCIS aspira a convertirse en un conjunto comprensible de normas que se emplee de forma habitual, y por tanto interesa que el mayor número de empresas puedan tener opción a acceder al ámbito de aplicación de la BICCCIS.

Perfilando aún más el ámbito de aplicación, debe analizarse si además de las empresas constituidas en sociedades, también entrarían en el mismo, las empresas no constituidas en sociedad o las constituidas en sociedad pero fiscalmente transparentes.

La Comisión propone que se incluyan las que se constituyen en sociedad si llevan a cabo actividades comerciales y están sujetas al impuesto de sociedades. Es importante aclarar también si la aplicación de la BICCCIS solo se limita a las entidades que llevan a cabo actividades en más de un Estado miembro. En realidad, imponer como condición absoluta para la participación en la BICCCIS, el que la empresa lleve a cabo actividades transfronterizas, puede resultar en una inútil complicación del sistema, puesto que lo más probable es que en la práctica sean las empresas que llevan a cabo actividades transfronterizas las que apliquen la BICCCIS. Además, este condicionamiento igualmente podría causar dificultades desde el punto de vista de las ayudas de estado, puesto que la posibilidad de que solamente las empresas con actividades transfronterizas puedan optar por la BICCCIS implicaría que este tipo de base imponible pudiera ser definida como una medida que otorga una ventaja (en el marco de los criterios para que una medida pueda ser considerada ayuda de estado).

¹²⁾ Se puede consultar en inglés o en francés en las siguientes direcciones web:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP040_scope_en.pdf

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP040_scope_fr.pdf

Si los Estados miembros tuvieran que elaborar una lista exhaustiva de formas jurídicas que formarían parte de esta sección de empresas constituidas como sociedades, seguramente surgirían diferencias entre ellos. Además, si se creara una nueva figura jurídica a nivel comunitario, la inclusión de la misma en las mencionadas listas derivaría en diferencias, siendo posible incluirla en algunos casos y no en otros.

Por todo ello, se sugirió como alternativa que para las empresas constituidas en sociedades se emplee una definición con criterios comunes que se refieran a las actividades comerciales que lleve a cabo la empresa.

Las opiniones de los Estados miembros difieren. Mientras que algunos apoyan que el ámbito de aplicación se defina sobre la exigibilidad del impuesto según las normas nacionales, combinado con una lista de formas jurídicas de empresas, otros Estados miembros consideraron que sin fijarse en la forma jurídica de la empresa por país, se debería observar que las entidades lleven a cabo actividades comerciales similares.

Respecto a las sociedades fiscalmente transparentes, si fueran incluidas en el ámbito de aplicación podrían surgir numerosos problemas, debido a la diferente tributación de las empresas fiscalmente transparentes y no transparentes (opacas).

Si se consolidaran varias entidades de un grupo que incluya entidades del tipo transparente y no transparente, la base consolidada debería repartirse entre las diferentes entidades, con el objeto de que las entidades transparentes pudieran atribuirle a sus asociados o accionistas. En ese caso la base imponible se repartiría en el nivel de los asociados o accionistas. Significa que la repartición de la base imponible consolidada en cada Estado no bastaría y se debería distinguir la atribución hecha a cada una

de las entidades de cada Estado miembro.

Se debería también tener en consideración que los trabajadores independientes o autónomos habitualmente no están sujetos al impuesto de sociedades pero pueden llevar a cabo a menudo actividades similares a las sociedades. Este tipo de trabajadores están sujetos generalmente al impuesto de la renta sobre las personas físicas en función de los beneficios provenientes de su actividad. No parece muy útil incluir este tipo de empresas en el ámbito de aplicación de la BICCCIS. Siendo como es el objetivo de la misma reducir los obstáculos fiscales derivados de las actividades transfronterizas, no existe actualmente ninguna intencionalidad de que la normativa BICCCIS se aplique a las personas físicas.

Algún que otro Estado miembro propuso que se emplee el principio de reconocimiento mutuo, como que por ejemplo se reconozca el tratamiento fiscal otorgado por la legislación del Estado miembro donde se sitúe la entidad transparente a efectos de la BICCCIS. En general, no obstante, existe una tendencia a considerar demasiado compleja la situación que plantea la aplicación de la BICCCIS en un caso de empresa transparente.

Dividendos

La Comisión presentó un documento de trabajo¹³⁾ sobre los Dividendos que considera que la BICCCIS deberá determinar las normas aplicables para el pagador (empresa que paga los dividen-

¹³⁾ Se puede consultar en inglés o en francés en las siguientes direcciones web:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWPO42/dividends_en.pdf

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWPO42/dividends_fr.pdf

dos) y el recipiente (el accionista que recibe los dividendos). El objetivo principal sería el de evitar la doble imposición. El documento de la Comisión no abarca los dividendos provenientes de empresas de terceros países.

A través de varios ejemplos, la Comisión prueba los casos de doble imposición que pueden ocurrir en el ámbito de los dividendos, como por ejemplo, la tributación de los dividendos recibidos, la tributación de las ganancias de capital y la tributación de los beneficios de liquidación. Es importante asegurarse por tanto que los dividendos se graven de manera efectiva, es decir que el beneficio distribuido haya sido incluido en la base imponible o que la ganancia de capital derive efectivamente de los beneficios gravados retenidos en la empresa como reserva.

El documento presenta varios supuestos de distribución de dividendos y de posibles soluciones para evitar la doble imposición:

- Si los beneficios se distribuyen entre dos empresas que pertenezcan al mismo grupo de la BICCCIS, los beneficios deben ser eliminados a través del procedimiento de consolidación;
- Si los beneficios se distribuyen entre dos empresas que aplican la BICCCIS pero pertenecen a dos grupos distintos, la deducción fiscal por doble imposición debería decidirse en función de las normas de la BICCCIS;
- Dividendos entrantes: una empresa que no aplica las normas de la BICCCIS paga los dividendos a otra que si las aplica.
- Dividendos salientes: una empresa que no aplica las normas de la BICCCIS (sino las de su propio Estado miembro) recibe dividendos de una empresa que aplica las normas relativas a la BICCCIS. En este caso, las normas nacionales deberían garantizar la deducción fiscal

por doble imposición, a través de la aplicación de la Directiva relativa a la fiscalidad de empresas matrices y filiales¹⁴⁾.

En el segundo y tercer supuesto deberían aplicarse las mismas normas para evitar que surjan situaciones de no discriminación. El método de la exención sería el preferible para la deducción fiscal por doble imposición, siendo las condiciones de la Directiva relativa a la fiscalidad de empresas matrices y filiales (porcentaje de participación, periodo de tenencia), las mínimas como punto de partida necesario.

Al igual que ocurre con el asunto relativo al ámbito de aplicación de la BICCCIS, el asunto de los dividendos también crea opiniones encontradas entre los Estados miembros.

Un experto nacional subrayó que solamente los accionistas finales deben ser gravados para evitar la doble imposición de los dividendos y las ganancias de capital. Para las empresas que se sitúen en la cadena de empresas, y que han recibido dividendos, deberían quedar exentos.

Otro Estado miembro sin embargo concluyó que los dividendos y las ganancias de capital deberían de estar exentas para proporcionar deducción de la doble imposición.

Finamente, otros expertos consideran que la distribución de los dividendos en un grupo de empresas que aplica la BICCCIS no corresponde. Y en los casos en los que se trate de distribuir los dividendos fuera de un grupo de empresas que apliquen la

¹⁴⁾ Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:ES:HTML>

BICCIS, se debería aplicar la Directiva relativa a la fiscalidad de las empresas matrices y filiales.

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

II.1. CONSULTA PÚBLICA SOBRE EL IVA APLICABLE A LOS BONOS

Introducción

El 13 de Noviembre de 2006, la Comisión lanzó una consulta pública sobre el IVA aplicable a los bonos. La consulta se dirige a las empresas y a la administración pública con el objeto de reflexionar sobre la necesidad de reformar la legislación comunitaria en mencionado ámbito.

La consulta se basa en un documento¹⁵⁾ que enumera una serie de problemas que se identifican en la aplicación del IVA en el área de los bonos y de otros asuntos relacionados. Existen normas cuya vigencia ha perdido sentido o incongruencias en la interpretación de las normas vigentes. El documento también realiza una definición y descripción de los distintos tipos de bonos, así como una revisión de los principios de fiscalidad que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo, para después analizar algunas alternativas para llevar a cabo cambios.

La Comisión identifica una serie de partes que podrían estar interesadas -como las empresas dedicadas a la promoción o los operadores de telefonía móvil por ejemplo- en aportar su punto de vista sobre los bonos. La Comisión empleará los puntos de vista de los operadores para decidir los pasos a dar en el futuro.

¹⁵⁾ Se puede consultar en inglés en la siguiente dirección web:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2992_en.htm

Definición y descripción de los Bonos

Situación actual

En los últimos tiempos ha habido un aumento en el uso de los bonos, surgiendo una gran variedad de los mismos, entre los que se encuentran los cupones de reembolso, cupones de descuento y bonos de regalo (que permiten la prestación libre de cargas de servicios y bienes). El tratamiento del IVA de estos bonos no es problemático cuando solo implica la reducción de la base imponible de una venta directa entre un minorista y un cliente final. No obstante, la situación se complica desde el punto de vista del IVA cuando el reembolso lo realiza un distribuidor.

El Tribunal de Justicia Europeo ha interpretado en repetidas ocasiones la Sexta Directiva del IVA¹⁶⁾, pero la aplicación de esta jurisprudencia no resulta siempre fácil, particularmente cuando se trata de casos de comercio transfronterizo.

Las situaciones de complejidad han aumentado con el creciente uso de los bonos en el sector de las telecomunicaciones y otras industrias.

Algunos Estados miembros tratan la prestación de bonos como la prestación de bienes y servicios, mientras que otros Estados miembros tratan los bonos como el pago anticipado de prestaciones futuras. Finalmente, otro grupo de Estados miembros gravan la prestación de bienes y servicios que ocurre al amortizar el bono.

¹⁶⁾ Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:ES:HTML>

Algunas situaciones no están previstas en la Sexta Directiva del IVA y ello provoca que cada Estado miembro adopte soluciones individualizadas. Un ejemplo claro de este tipo de casos es el de las tarjetas de telefonía móvil comercializadas entre un Estado miembro que grava el bono como pago anticipado y otro Estado miembro que grava la prestación del servicio de telecomunicación. Los dos Estados están imponiendo el IVA de una manera legítima según lo establecido en la Sexta Directiva del IVA, pero provocando a su vez una situación de doble imposición.

En el caso de que se modificara la legislación aplicable a este ámbito, la Comisión debería siempre respetar una serie de principios: (i) el sistema debe ser capaz de afrontar situaciones comerciales que se desarrollen en dos Estados miembros; (ii) debe asegurarse el respeto del principio de neutralidad; (iii) las administraciones fiscales deben ser capaces de aplicar el sistema de forma eficaz sin crear costes administrativos adicionales; (iv) el sistema debe ser capaz de adaptarse a las transformaciones del futuro.

La Comisión define el Bono como un instrumento de cualquier forma (un ticket, una ficha, un tarjeta, un mensaje electrónico con chip al que se accede a través de un P.I.N., etc.) que conlleva un derecho a recibir bienes o servicios, o un derecho a obtener descuentos al adquirir bienes y servicios o a recibir un reembolso en el momento de su amortización. El derecho se expresa en moneda, porcentaje, unidades o cantidad.

Tipos de Bonos

Bonos gratuitos: Son los bonos que se emiten sin ningún tipo de carga, generalmente con la intención de promocionar un servicio o producto. Existen en esta modalidad varias subcategorías:

- **Bonos de descuento:** Consiste en el descuento de un precio, expresado en una cifra concreta o en un porcentaje. No pueden ser considerados valor monetario por sí solos, puesto que no puede ser reembolsado independientemente de la venta del producto que promociona. No obstante, entre los bonos de descuento se deben distinguir los bonos reembolsados por el re-comprador o los reembolsados por una tercera parte.
- **Bonos de empresa:** Estos son aquellos bonos gratuitos que son regalos de empresa, es decir, que permiten canjearlo por servicios y bienes específicos, sin necesidad de pago adicional. Estos bonos son expresados a veces en valores monetarios.

Bonos de utilización única (Single Purpose Voucher - SPV): Un bono de estas características dispondría de todos los elementos del bono en sentido clásico, pero limitado a un servicio o bien individualizado, adquirido por un comprador individual. Por razones prácticas, un bono deja de ser de utilización única cuando los tipos de IVA aplicables al bien o al servicio son variables o no pueden ser determinados de antemano. Los problemas podrían surgir cuando el bono puede ser empleado para adquirir bienes y servicios en un Estado miembro diferente a aquel en el que se ha emitido. En ese caso podrá ser considerado de utilización única incluso en los casos en los que existe la posibilidad de canjearlo por uno o varios bienes o servicios o por uno o varios compradores, siempre que los bienes y servicios sean definidos en el momento de la emisión del bono y que los ingresos de la venta del bono hayan sido ya adjudicados al comprador.

Bonos de utilización múltiple (Multi Purpose Voucher – MPV): La definición de estos bonos es en principio simple, puesto que incluiría todos aquellos bonos que no caerían en ninguna de las categorías

anteriormente mencionadas. No obstante, los bonos de utilización múltiple no deberían extenderse a los sistemas cuyo único objeto sea el de ofrecer un medio o instrumento de pago para una gama ilimitada de bienes y servicios.

El IVA aplicable a los Bonos

Bonos de utilización múltiple y servicios de pago

Cuando los Bonos se asimilen a los servicios de pago generales, se debería aplicar el artículo 13, punto B d) 3 de la Sexta Directiva del IVA. Por lo tanto, los bonos serían considerados servicios financieros y quedarían exentos de IVA. Esto sería necesario para asegurar la neutralidad en la imposición de los diferentes proveedores de sistemas de pago.

No obstante, dado que los costes administrativos derivados de la exención del IVA podrían ser excesivos, otra opción posible sería extender el ámbito de aplicación del artículo 13 punto C de la Sexta Directiva del IVA, posibilitando también su aplicación a los prestadores de sistemas de pago.

Otra cuestión analizable es si se debe considerar que el impuesto o la carga forma parte del valor del bono.

Es evidente que existen diferentes formas de tratar estos bonos, el resultado siempre debería asegurar la neutralidad entre las diferentes maneras de llevar a cabo el servicio.

Respecto a la base imponible de estos bonos, cabe subrayar que en principio, al no entrar en el ámbito de aplicación del impuesto, no habría que determinar la base. Generalmente, la base imponible de los servicios y bienes prestados a través de un bono de utilización múltiple la constituye la contrapartida pagada por el cliente a la cual se le añe

de el valor del bono de utilización múltiple empleado efectivamente para adquirir el bien o servicio. En los casos en los que el emisor y el canjeador no sean la misma persona, la base imponible la constituye la contrapartida pagada por el cliente, a la cual se le añade el precio pagado al emisor por el canjeador.

En relación al momento de la prestación o entrega, y según lo establecido por el artículo 10.2 (segundo párrafo) de la Sexta Directiva del IVA, el impuesto sería gravable en el momento del reembolso de la cantidad recibida. No obstante, para que ese artículo sea aplicable, los bienes y servicios deberían estar determinados en el momento de la venta y eso no ocurre siempre en los bonos de utilización múltiple. La solución podría ser la planteada por el Tribunal de Justicia Europeo en el caso BUPA¹⁷⁾, consistente en entregar una suma, sin que la mencionada cantidad deba ser considerada necesariamente un pago.

Finalmente en lo que al lugar de la prestación o entrega se refiere, considerando que la venta de un bono no entraría en el ámbito de aplicación del impuesto, el IVA sólo sería aplicable en el momento de la compra del bono. Por lo tanto, para los bienes y servicios prestados en ese momento estarán sujetos a las reglas normales aplicables en función de la naturaleza de la prestación para la que el bono de utilización múltiple ha sido empleado para pagar la contrapartida debida por el cliente al prestador.

Bonos de utilización única

Existen diferencias conceptuales entre la base imponible de un bono de utilización única y la base imponible de la prestación de un bien o servicio

¹⁷⁾ BUPA Hospitals, C-419/02

que puede variar en determinadas circunstancias. Mientras que la base imponible de un bono de utilización única la constituye la contrapartida efectivamente pagada por el cliente, la base imponible de cualquier prestación obtenida enteramente por la compra de un bono consistiría en el gasto incurrido por el consumidor para adquirir el correspondiente bono.

Esta norma es totalmente aplicable cuando el prestador y el canjeador son la misma persona, pero no cuando se trate de dos.

Cuando el prestador y el comprador no sean la misma persona, la base imponible se definirá sobre la base de la cantidad efectivamente pagada por el emisor/prestador al canjeador. Cualquier contrapartida pagada de más, no formaría parte de la base imponible.

En cuanto al momento de la prestación o entrega, un bono de utilización única otorgaría el derecho a recibir un bien o servicio específico, habiendo pagado el cliente por anticipado. Como ya hemos mencionado, el momento de la prestación o entrega del bien se regula en el artículo 10.2 de la Sexta Directiva del IVA, que sería totalmente aplicable en este caso y que significa que el IVA se gravaría en el momento en el que se lleva a cabo la venta sobre la base de la contrapartida pagada. Este tratamiento debería servir para todos los bonos de utilización única.

Finalmente, respecto al lugar de la prestación, dado que los bonos de utilización única solo pueden ser empleados para bienes y servicios específicos, el lugar de la prestación es fácilmente identificable con las normas del IVA actuales. No obstante, si en el futuro desarrollo de los bonos de utilización única, éstos pudieran ser utilizados en forma transfronteriza, y tomando en consideración la

naturaleza esencialmente anónima de los bonos, podrían surgir complicaciones.

Bonos de descuento

La diferencia entre la base imponible del bono y la base imponible del bien o servicio prestado es generalmente evidente cuando se trata de los bonos de descuento, dado que los bonos mismos no disponen de base imponible por sí solos y la base imponible queda ligada a la entrega o prestación correspondiente. Esto es aplicable a todos los bonos de descuento, salvo a los reembolsados por un tercero.

El Tribunal de Justicia Europeo ha analizado en repetidas ocasiones el asunto relativo a la evaluación de la base imponible de la entrega o prestación que ocurre con ocasión de los bonos de descuento.

Los problemas pueden surgir en los casos transfronterizos, sobre todo en las ocasiones de reembolso de bonos de descuento ligados a bienes comprados en un Estado miembro diferentes al lugar donde fueron vendidos.

En ese caso, en principio, la cantidad del reembolso debería ser igual al valor nominal del bono, que otorga al emisor el derecho de reducir consecuentemente la base imponible de la venta de los bienes correspondientes. Cuando el bien es vendido en otro Estado miembro y el bono es canjeado allí, el reembolso es siempre igual al valor del bono, pero la base imponible de la venta no puede ser ajustada.

Estas situaciones son de distorsión de la competencia, en términos de IVA, entre empresas situadas dentro y fuera del Estado miembro en el que el bono es canjeado.

II.2. TIPO REDUCIDO DEL IVA RELATIVO A ALGUNOS SERVICIOS GRAN INTENSIDAD DE MANO DE OBRA

El 25 de Julio de 2006, la Comisión propuso que 17 Estados miembros prolongaran o comenzaran a aplicar tipos reducidos de IVA para algunos servicios de gran intensidad de mano de obra. La iniciativa de la Comisión responde a lo establecido en la Directiva 2006/18/CE del Consejo¹⁸⁾ adoptada el 14 de Febrero de 2006. La propuesta de la Comisión fue adoptada por el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas a través de una Decisión el 7 de noviembre de 2006.

Recordemos que el 22 de Octubre de 1999, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros adoptó la Directiva 1999/85/CE¹⁹⁾ que por primera vez, autorizaba a los Estados miembros para establecer un tipo reducido de IVA para servicios de gran intensidad de mano de obra por un periodo experimental comprendido entre el 1 de enero de 2000 y el 31 de diciembre de 2002.

De conformidad con la Directiva, los Estados miembros que desearan aplicar un tipo de IVA reducido a los servicios de gran intensidad de mano de obra debían informar de ello a la Comisión antes de una fecha determinada.

¹⁸⁾ Directiva 2006/18/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006 por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido

http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/es/oj/2006/l_051/l_05120060222es00120013.pdf

¹⁹⁾ Directiva 1999/85/CE del Consejo, de 22 de octubre de 1999 que modifica la Directiva 77/388/CEE, por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar, con carácter experimental, un tipo reducido del IVA sobre los servicios de gran intensidad de mano de obra

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/1999/l_277/l_27719991028es00340036.pdf

Para poder beneficiarse de este tipo reducido, los servicios debían cumplir con las siguientes características:

- ser de gran intensidad de mano de obra;
- prestarse, en gran parte, directamente a los consumidores finales;
- ser principalmente de carácter local y no crear distorsiones de competencia;
- existir una estrecha relación entre el descenso de los precios derivado de la reducción del tipo de IVA y el previsible aumento de la demanda y del empleo.

Según las condiciones establecidas en la Directiva, los Estados miembros podían elegir como máximo, tres categorías de servicios entre las cinco enumeradas en la Directiva.

En aplicación del procedimiento que establece la Directiva, la Comisión realizó la propuesta el 20 de Diciembre de 1999 y el Consejo adoptó una Decisión el 28 de Febrero de 2000, mediante la que se autorizaba a los Estados miembros a aplicar por un periodo que duraría hasta el 31 de Diciembre de 2002, el tipo reducido de IVA a una serie de servicios de gran intensidad de mano de obra²⁰⁾ que ellos mismos habían solicitado.

Posteriormente, esta autorización para aplicar tipos reducidos se vio prolongada en sucesivas oca-

²⁰⁾ Decisión del Consejo, de 28 de febrero de 2000 por la que se autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA a algunos servicios de gran intensidad de mano de obra de acuerdo con el procedimiento previsto en el apartado 6 del artículo 28 de la Directiva 77/388/CEE

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2000/l_059/l_05920000304es00100011.pdf

siones, en 2003²¹⁾, así como en 2004²²⁾.

La Decisión sobre la prolongación de la vigencia de los tipos reducidos de IVA aplicables a los servicios de gran intensidad de mano de obra no ha estado exenta de debate en el seno del Consejo. Tras la imposibilidad de acuerdo en el último Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de 2005 celebrado el 6 de Diciembre, debido sobre todo a la oposición a la reforma del recién elegido gobierno alemán, el sistema que legalmente (según lo establecido en la Directiva 2004/15/CE) estaría en vigor hasta el 31 de Diciembre de 2005 fue prorrogado *in extremis* hasta que el Consejo Ecofin alcanzó un acuerdo en su primera sesión de 2006 bajo Presidencia austriaca.

Durante la reunión del Consejo Ecofin de 24 de enero de 2006, todos los Estados miembros, salvo la República Checa, Polonia y Chipre dieron su aprobación. Estos tres Estados se mostraron contrarios al compromiso y solicitaron una semana de plazo antes de dar su aprobación y de esta forma poder alcanzar la unanimidad necesaria en materia de fiscalidad en el Consejo.

En la semana posterior a la celebración al Consejo de Ministros de Economía y Finanzas del 24 de enero, la República Checa, Polonia y Chipre

dieron su visto bueno al acuerdo.

Además de los bienes y servicios mencionados en el Anexo H, algunos de los nuevos Estados miembros (Chipre, Estonia, Hungría, Polonia, República Checa, Eslovenia y Eslovaquia) pueden aplicar hasta el 31 de Diciembre de 2007 tipos reducidos a otros bienes y servicios no recogidos en dicho Anexo. En este marco, la República Checa, junto con Polonia, tiene derecho a aplicar un tipo reducido de 5% a los trabajos de construcción de casas privadas. La República Checa y Polonia condicionaron el acuerdo alcanzado en el Consejo a una prolongación a partir de 2008 del tipo reducido aplicable a la construcción, posibilidad que fue rechazada por Alemania.

La República Checa condicionaba el acuerdo a que de forma paralela al Anexo K, se negociaran las condiciones del Anexo H. A lo largo de la semana de plazo adicional concedido por la Presidencia, la República Checa aceptó el acuerdo alcanzado en el Consejo Ecofin, dado que según su Ministro de Economía, había recibido de manera informal un compromiso para debatir a lo largo de 2007, la prolongación de la aplicación del tipo reducido del 5% a la construcción de casas privadas a partir de 2008.

Polonia por su parte supeditó la misma a solicitar la autorización para aplicar los tipos reducidos a servicios de gran intensidad de mano de obra en tres áreas y a la firma de un Memorandum entre Polonia, la Comisión y el Consejo (anexo a las Conclusiones del Consejo del día 24 de Enero), en la que se aclararan las condiciones de aplicación de los tipos reducidos del IVA.

Tras superar los desacuerdos en el mes de Enero, el Consejo Ecofin de Febrero formalizó el acuerdo a través de la adopción de la Directiva

21) Directiva 2002/92/CE del Consejo de 3 de diciembre de 2002 por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con el fin de prorrogar la facultad para autorizar a los Estados miembros a que apliquen un tipo reducido del IVA sobre determinados servicios de gran intensidad de mano de obra

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2002/l_331/l_33120021207es00270027.pdf

22) Directiva 2004/15/CE del Consejo, de 10 de febrero de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con el fin de prorrogar la facultad de autorizar a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA a algunos servicios de gran intensidad de mano de obra

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2004/l_052/l_05220040221es00610061.pdf

2006/18/CE.

En aplicación a lo establecido en esta Directiva, la Comisión hizo su propuesta el 25 de Julio de 2006 y finalmente, en su reunión de 7 de Noviembre de 2006, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas adoptó la Decisión²³⁾ autorizando a los Estados miembros a aplicar (o, en su caso, continuar aplicando) tipos reducidos de IVA a la prestación de ciertos servicios de gran intensidad de mano de obra hasta 31 de Diciembre de 2010, de conformidad con la Directiva sobre tipos reducidos de IVA que fue adoptada en Febrero de 2006. Debido al retraso entre la adopción de la Directiva que habilita para solicitar la aplicación de los tipos reducidos y la Decisión del Consejo que autoriza a los Estados miembros a hacerlo, la citada Decisión es aplicable con efecto retroactivo desde 1 de Enero de 2006.

El acuerdo permitirá a los Estados miembros que ya lo hacen (Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo, Holanda, Portugal, España y el Reino Unido), prolongar la aplicación de los tipos reducidos de IVA a servicios de gran intensidad de mano de obra, recogidos en el Anexo K de la Sexta Directiva del IVA, desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2010. Otros 8 Estados miembros, entre los que se encontraban muchos de los que accedieron a la Unión Europea el 1 de mayo de 2004, tuvieron de plazo hasta 31 de marzo de 2006 para realizar la solicitud. Concretamente, fueron los siguientes los Estados miembros que la presentaron: Chipre, República Checa, Finlandia, Hungría, Malta, Lituania, Polonia, y Eslovenia.

²³⁾ Decisión del Consejo de 7 de noviembre de 2006 por la que se autoriza a determinados Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA a algunos servicios de gran intensidad de mano de obra de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 28, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2006/l_314/l_31420061115es00280032.pdf

III. IMPUESTOS ESPECIALES

III.1. IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO DE ALCOHOL: TIPOS MÍNIMOS

El 8 de Septiembre de 2006, la Comisión presentó una propuesta para elevar los tipos mínimos aplicados desde 1992 en materia de derechos de accisas aplicados al alcohol y las bebidas alcohólicas²⁴⁾. El incremento de los tipos mínimos entraría en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

La Comunicación se fundamenta en el objetivo de que el sistema de tipos mínimos conserve su razón de ser y como respuesta a la petición realizada por los Ministros de Economía y Finanzas de los Estados miembros el 12 de abril de 2005 a la Comisión para que presentara una propuesta en ese sentido.

El debate sobre la revisión de los tipos mínimos no es nuevo, permanece abierto desde hace unos años. Concretamente en el mes de mayo de 2004, la Comisión presentó un Informe relativo a los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas²⁵⁾, tras un amplio proceso de consulta entre organismos nacionales, representantes empresariales y grupos de interés.

El informe pretendía realizar un análisis del estado de la legislación comunitaria en este ámbito,

²⁴⁾ COM 2006 (486), de 8.9.2006, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/84/CEE relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006_0486es01.pdf

²⁵⁾ COM (2004) 223, de 26 de mayo de 2004. Informe de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social relativo a los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2004/com2004_0223es01.pdf

que entró en vigor el 1 de Enero de 1993, y que desde entonces no ha sido modificada. Recordemos que la base legal en el ámbito específico del alcohol y las bebidas alcohólicas en la Unión reside en dos Directivas: la Directiva 92/84/CEE²⁶⁾ sobre la aproximación de los tipos del impuesto sobre el alcohol, y la Directiva 92/83/CEE²⁷⁾, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol contenido en otros productos.

En términos generales, la Directiva sobre las estructuras ofrece el marco general aplicable a cualquier impuesto sobre el alcohol que se grave en la Unión Europea. Define los productos a los que se aplica el impuesto especial –como por ejemplo cerveza, vino tranquilo, vino espumoso, productos intermedios– y el método para fijar este impuesto.

En cuanto a la aproximación de los tipos impositivos, debido a que al inicio del mercado único muchos tipos nacionales existentes se encontraban lejos del tipo medio propuestos por la Comisión, en la Directiva 92/84/CEE sólo se incluyeron unos tipos mínimos.

En el Informe se concluía que era necesaria una mayor convergencia entre los tipos del impuesto especial aplicados en los distintos Estados miembros, con el fin de reducir el falseamiento de la competencia y el fraude. Los operadores individuales y las organizaciones de representación de los mismos han

²⁶⁾ Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0084:ES:HTML>

²⁷⁾ Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0083:ES:HTML>

reiterado en repetidas ocasiones que la existencia de tipos impositivos especialmente altos en algunos Estados miembros producen alteraciones en el funcionamiento de los mercados a través de desviaciones del comercio que afectan a los competidores legítimos y la libre circulación de personas. Sin embargo, habida cuenta de la gran discrepancia entre los Estados miembros en cuanto a los niveles apropiados de los tipos mínimos, y dado que cualquier cambio requeriría un acuerdo unánime, la Comisión no formuló entonces ninguna propuesta.

Tras un debate en todos los niveles institucionales –el Consejo, el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social–, el Consejo concluyó que existía una amplia convergencia de opiniones sobre el hecho que deberían ajustarse los tipos mínimos del impuesto especial con objeto de compensar la inflación y restablecer su valor real. La Comisión ha calculado que, según los datos de Eurostat sobre el índice anual de variación del IAPC (Índice Armonizado de Precios de Consumo) entre 1993 y 2005, la tasa total de inflación para el conjunto de la UE correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de enero de 1993 y el 31 de diciembre de 2005 fue del orden del 31%.

En general, se presentía de aquel debate, que a pesar de que los Estados miembros parecían estar de acuerdo con la idea de aproximación de los tipos, no había consenso respecto al método para alcanzarlo. Además, aunque hay acuerdo sobre la idoneidad de elevar los tipos mínimos impositivos, también es cierto que muchos países reclaman a aquellos que aplican tipos muy elevados la reducción de los mismos.

Respecto a la competencia entre las distintas categorías de bebidas alcohólicas, durante estos años de aplicación de tipos mínimos se ha demostrado que la competencia entre las distintas categorías no

depende exclusivamente de los tipos impositivos y del precio del producto, sino de otros factores que nada tienen que ver con este, como puedan ser la cultura, el clima, la ocasión o los hábitos del consumidor. No obstante, sí es apreciable en aquellos países con tipos impositivos más elevados un mayor condicionamiento de los consumidores a la hora de optar por productos específicos.

La propuesta de Directiva presentada el pasado mes de septiembre por la Comisión propone medidas en tres direcciones:

- Revalorizar los tipos mínimos aplicados al alcohol, los productos intermedios y a cerveza con objeto de reflejar la inflación registrada entre 1993 y 2005, del orden de 31%, con efecto a partir de 1 de enero de 2008.
- Conceder, con carácter excepcional, periodos transitorios hasta el 1 de enero de 2010 para aquellos Estados miembros a los que pueda resultarles difícil incrementar sus tipos nacionales el 1 de enero de 2008 para ajustarlos a los mínimos revalorizados; estos periodos transitorios estarían determinados por los esfuerzos requeridos de los Estados miembros afectados. En concreto para los Estados miembros obligados a elevar sus tipos nacionales en un margen de entre 10% y 20%, se propone un periodo transitorio que expiraría el 1 de enero de 2009, mientras que los Estados miembros que deban incrementar sus tipos nacionales en más de 20% tendrán derecho a un periodo transitorio de hasta el 1 de enero de 2010. Tres Estados miembros, España, Portugal y Eslovenia, deberán incrementar los tipos nacionales a partir de 1 de enero de 2008.
- Hacer que el procedimiento de revisión previsto en el artículo 8 de la Directiva sea más flexible y menos oneroso, prolongando su

periodicidad, de dos a cuatro años.

El impacto económico y social de la propuesta sería mínimo. En el caso de la cerveza por ejemplo, la consecuencia para Malta, Letonia, Alemania, Luxemburgo, República Checa y Lituania, que se verían obligadas a aplicar el incremento máximo del impuesto nacional, incrementarían dicho impuesto en 0,01 € por cada medio litro de cerveza con un contenido del 5% de alcohol.

La propuesta fue transmitida al Parlamento Europeo y el Consejo el 8 de Septiembre de 2006. La cuestión se trata en el Grupo de Trabajo de "Cuestiones fiscales" concretamente en su formación sobre Fiscalidad Indirecta. La Presidencia finlandesa presentó una propuesta de compromiso el 17 de Octubre de 2006²⁸⁾. Este documento ha sido analizado por el Comité de Representantes Permanentes y fue posteriormente elevado para debate en el Consejo Ecofin de 7 de Noviembre de 2006. A pesar de que la mayoría de los Estados miembros se mostraron de acuerdo con la propuesta de la Presidencia Finlandesa, no se alcanzó la unanimidad necesaria.

El problema se centra en la cuestión relativa a la imposición de la cerveza. Alemania no se mostró favorable al incremento del impuesto sobre un producto de gran consumo en su territorio, puesto que deberá hacer frente a una subida de 16% a 19% del IVA el 1 de Enero de 2007. La República Checa, mayor consumidor de cerveza de toda la Unión también se opone al apartado referente a la cerveza de esta propuesta legislativa. Con el apoyo de Lituania y Lituania, Alemania y la República Checa demandaron su derecho a aplicar una exención sobre la cerveza.

²⁸⁾ <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/06/st14/st14132.en06.pdf>

En el transcurso del Consejo Ecofin de 7 de Noviembre, la Presidencia finlandesa presentó una nueva propuesta de compromiso, que afectaba a los países consumidores de cerveza y a Francia y Chipre en lo referente a ciertos productos intermedios. No obstante, en este caso, hubo oposición de 7 Estados miembros (recordemos la necesaria unanimidad en el seno del Consejo para decidir temas relativos a la fiscalidad). Destacaron la oposición de Dinamarca y Suecia a las exenciones propuestas para la cerveza y la oposición de España y Portugal a las medidas específicas para algunos productos intermedios. Los Ministros acordaron debatir el tema nuevamente en el Consejo Ecofin de 28 de Noviembre.

En este sentido, y con objeto de desbloquear el debate, la Presidencia finlandesa presentó una nueva propuesta de compromiso el 24 de noviembre de 2006. Este documento proponía el mismo tipo impositivo para la cerveza que para los productos intermedios.

No obstante, la dificultad de aprobar propuestas por unanimidad en el ámbito de la fiscalidad volvió a quedar latente en el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas celebrado el 28 de Noviembre de 2006, siendo en esta ocasión la República Checa la que vetó la propuesta de la Presidencia Finlandesa, con la ayuda de Letonia. La República Checa se negó a aceptar la re-evaluación de su tipo mínimo aplicable a la cerveza, invocando el derecho a la igualdad de tratamiento respecto de los países que disfrutaban de una imposición cero sobre el vino.

Como alternativa, el Consejo demandó a la Comisión un estudio sobre cómo se aplican los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas en la UE. Se espera que los resultados de dicho estudio se presenten en la primera mitad del año 2007, bajo Presidencia alemana.

III.2. SEED-ON-EUROPA: ACCESO ONLINE GRATUITO A LOS NÚMEROS DE REGISTRO PARA IMPUESTOS ESPECIALES

La Unión Europea ha desarrollado un nuevo sistema en Internet para conocer todos los operadores de productos y mercancías que están sujetos a impuestos especiales. El SEED (sistema para el intercambio de datos de accisas) permite comprobar la veracidad o validez del número de registro de estas empresas. Desde el 16 de Octubre de 2006, la Comisión Europea presta a las empresas un acceso on-line a los números de registro para impuestos especiales que son atribuidos a los operadores que estén autorizados a fabricar, almacenar transportar y/o recibir productos de consumo sometidos a impuestos especiales en régimen de suspensión.

Este acceso online a "SEED-on-Europa" permite la verificación online de la validez de los números de los operadores económicos y de las categorías de bienes para los cuales el operador está autorizado. La citada herramienta tiene por objetivo incrementar la seguridad jurídica y la transparencia a los comerciantes que desean enviar bienes de consumo sometidos a un régimen de suspensión del pago de impuestos especiales. El lanzamiento de "SEED-on-Europa" constituye el primer paso en la aplicación de un nuevo entorno sin papel para los procedimientos de movimientos de productos sujetos a impuestos especiales en apoyo de una política efectiva de pago de impuestos especiales online.

La Comisión y los Estados miembros prosiguen con su plan de informatizar todos los procedimientos relativos a los movimientos de mercancías sujetas a impuestos especiales o accisas en régimen de suspensión, con objeto de que dicha informatización sea completa a partir de 2009. De esta manera se simplificará y reducirá el tiempo invertido en el cumplimiento de las obligaciones relativas a las accisas.

Esta operación se inscribe en el marco del Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales (Excise Movement Control System, EMCS), creado tras consultar con las empresas. El EMCS informatizará la validación, el control y el cumplimiento de las formalidades aplicables a las mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen de suspensión en la UE.

En este sentido, la fiabilidad absoluta de las bases de datos SEED es una condición previa para asegurar el buen funcionamiento de la EMCS, sistema que subordina el movimiento de las mercancías a un control automático de los números de registro del SEED de las empresas implicadas en una operación comercial en régimen de suspensión. El EMCS transforma el método de trabajo de las empresas y de las autoridades fiscales en el futuro. Además de facilitar la labor, aporta un instrumento válido para luchar contra el fraude a las autoridades responsables de los impuestos especiales.

El EMCS es ambicioso en términos de la complejidad del sistema, las partes implicadas y el calendario. Se espera que una vez que sea completamente operativo, 100.000 operadores económicos emplearán el sistema. La Comisión, no obstante, consciente de que el buen funcionamiento y éxito de este sistema depende en buena parte de su buena comunicación y información del mismo, actualiza de forma periódica su página web²⁹⁾.

Recordemos que los movimientos comerciales de productos sujetos a impuestos especiales o accisas que ocurran entre los Estados miembros de la UE, se

²⁹⁾ Información general:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/circulation_control/emcs_info_services/index_en.htm

Proyecto de Informatización de EMCS:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/circulation_control/emcs_computerisation_project/index_en.htm

llevan a cabo en régimen de suspensión y los derechos de accisas son pagados finalmente en el Estado miembro en el que las mercancías se comercialicen. El transporte de mercancías se realizará junto con un documento de acompañamiento (o documento de acompañamiento administrativo, DAA). Cuando la mercancía llega a destino, los destinatarios deben acusar recibo al expedidor, a través del envío de una copia del documento en papel.

El expedidor y el destinatario de los productos deberán estar registrados en la base de datos denominada SEED (Sistema de intercambio de datos relativos a los impuestos especiales); en el caso contrario, no podrán acusar recibo ni utilizar el régimen de suspensión mencionado.

SEED-on Europa estará disponible en todos los idiomas y permitirá a las empresas llevar a cabo un control online de la validez del número de registro de sus socios comerciales en otros Estados miembros y de las categorías de productos para los cuales el número de registro es válido, en lugar de demandar a la administración nacional que compruebe la validez del número de registro.

Según la Comisión, a través de medidas como ésta, se favorece el buen funcionamiento del mercado interior y además dicha institución comunitaria asume su parte de responsabilidad en cuanto a la aplicación de los principios eGovernment se refiere.

IV. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL

IV.1. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA EUROPEO EN EL CASO C 88/03: AYUDAS FISCALES DE LAS ISLAS AZORES

El 6 de Septiembre de 2006, el Tribunal de

Justicia de las Comunidades Europeas dictó sentencia en el asunto C-88/03, "República Portuguesa contra la Comisión de las Comunidades Europeas". El Tribunal ha hecho suya la teoría sobre la aplicación de la selectividad regional propuesta en sus Conclusiones del Abogado General A. Geelhoed, presentadas el 20 de Octubre de 2005.

Recordemos que el 11 de diciembre de 2002, la Comisión Europea adoptó la Decisión 2003/442/CE³⁰⁾, calificando de ayuda estatal las reducciones de tipos del impuesto sobre la renta concedidas a personas físicas y jurídicas domiciliadas en la Región autónoma de las Azores, reducciones que forman parte del régimen portugués por el que se adapta el sistema tributario nacional a las particularidades de las Azores. Tras un procedimiento de investigación formal, la Decisión de la Comisión declaró compatible con el mercado común la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región autónoma de las Azores a que se refiere el ámbito relativo a las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta. No obstante, consideró incompatible con el mercado común la aplicación del régimen a empresas que ejerzan actividades financieras así como a empresas que presten servicios a otras empresas pertenecientes al mismo grupo, como centros de coordinación, de tesorería o de distribución.

El 27 de Febrero de 2003, Portugal interpuso ante el Tribunal de las Comunidades Europeas (TJCE) un recurso para solicitar la anulación de la Decisión de la Comisión, recurso que sirvió para reclamar con carácter subsidiario la anulación de la

parte de la Decisión que declara que las reducciones en los tipos impositivos aplicables a las entidades que desarrollen actividades financieras o que presten servicios a otras pertenecientes al mismo grupo son incompatibles con el mercado común.

En la sentencia, el Tribunal de Justicia recuerda, al igual que lo hacía el Abogado General en sus conclusiones, los criterios que debe cumplir una medida para ser considerada una ayuda:

- La medida debe ofrecer a sus destinatarios una ventaja que aligere las cargas que por regla general, gravan su presupuesto.
- La ventaja debe ser otorgada por un Estado o mediante recursos estatales.
- La medida debe favorecer a determinadas empresas o producciones, es decir, debe ser selectiva.
- La medida debe falsear o amenazar con falsear la competencia y afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

El Tribunal establece que a pesar de que el Tratado CE prohíbe las ayudas de Estado selectivas, es decir, aquellas que favorezcan a determinadas empresas o producciones, éstas no constituyen ayudas de Estado incompatibles con el mercado común si están justificadas por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal. Por la sola razón de que una medida reserve ventajas a las empresas situadas en determinadas regiones, no puede deducirse que la medida sea selectiva.

El Tribunal también afirma que las medidas adoptadas por una entidad territorial de un Estado miembro quedan incluidas, al igual que las adoptadas por el poder central, en el ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de Estado.

³⁰⁾ Decisión de la Comisión de 11 de Diciembre de 2002 relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta. DO Serie L, nº 150 de 08.06.2003.

<http://europa.eu.int/eur-lex/prj/es/oj/dat/2003/l150/l15020030618es00520063.pdf>

Asimismo destaca que, para apreciar si es selectiva una medida por la que una entidad infra-estatal fije para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido, ha de examinarse si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central. Debe también comprobarse si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que dicha entidad tenga competencia.

Por lo tanto, el marco de referencia para apreciar la selectividad de una medida fiscal puede limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infra-estatal desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia.

En este contexto, para que pueda considerarse que una decisión se ha adoptado en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario que cumpla tres requisitos:

- Autonomía institucional: Debe ser obra de una autoridad territorial que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central.
- Autonomía en materia de procedimiento: Debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.
- Autonomía financiera: Las consecuencias financieras de la aplicación de un tipo impositivo reducido a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central. Es necesario que la entidad infra-estatal asuma las conse-

cuencias políticas y financieras de tal medida.

Tras hacer suyas las conclusiones del Abogado General, el Tribunal pasa a analizar si estos requisitos se cumplen en el caso de Azores.

Los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno regional de las Azores –por una parte, la decisión de aligerar la presión fiscal regional ejerciendo la facultad de reducir los tipos del impuesto sobre la renta y, por otra, el cumplimiento de su misión de corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad– son indisociables y dependen, desde el punto de vista financiero, de las transferencias financieras gestionadas por el Gobierno central.

Por tal motivo, el Tribunal de Justicia ha declarado que estas medidas deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio portugués, marco en el que no se presentan como medidas generales, sino selectivas.

Por último, el Tribunal de Justicia examina si el régimen en cuestión puede quedar justificado por la naturaleza o estructura general del sistema fiscal portugués, circunstancia que debe demostrar el Estado miembro afectado. El Tribunal constata que el Gobierno portugués no ha demostrado que la adopción de las medidas controvertidas fuera necesaria para el funcionamiento y eficacia del sistema fiscal general.

Por todas estas razones, el Tribunal de Justicia desestima el recurso interpuesto por Portugal.

En definitiva, el Tribunal de Justicia Europeo ha rechazado la postura de la Comisión Europea y ha establecido unos criterios novedosos para determinar si un régimen fiscal regional es de carácter general. La sentencia tiene gran calado para el debate sobre la autonomía fiscal de los Territorios

Históricos, puesto que sin duda alguna el Concierto Económico cumple los criterios exigidos por el Tribunal para que un régimen fiscal regional se considere de carácter general y por tanto, no sea considerado ayuda de estado.

IV.2. LUXEMBURGO: DECISIÓN NEGATIVA DE LA COMISIÓN RESPECTO AL RÉGIMEN FISCAL DE LOS HOLDINGS

La Comisión Europea adoptó el 19 de Julio de 2006 una Decisión respecto al régimen fiscal aplicable en Luxemburgo a las empresas holding. Según la institución comunitaria, los holdings exentos en base a la ley de 31 de julio de 1929 no respetan la normativa sobre ayudas de estado del Tratado de la CE (artículo 87).

Según la Ley de 31 de julio de 1929, los holdings exentos sobre la base de la ley de 1929 se concibieron como un vehículo fiscal para fomentar las distribuciones de los beneficios acumulados por las empresas que funcionaban en un grupo multinacional y evitar más imposiciones sobre dichos beneficios cuando los recibían las sociedades accionistas. En 1937, tras las modificaciones de la ley de 1929, Luxemburgo introdujo una exención accesoria para los holdings multimillonarios formados por una contribución inicial de capital desembolsado de, como mínimo, mil millones de francos luxemburgueses en acciones de empresas participadas.

Los holdings exentos según la ley de 1929 estaban libres de los impuestos de sociedades y municipales de actividades económicas luxemburgueses sobre los dividendos, beneficios, cánones y pagos de intereses recibidos (rentas internas), de los impuestos de bienes inmuebles y patrimonio neto sobre el valor de sus activos y de cualquier impuesto sustitutivo sobre los dividendos, cánones y distribuciones de intereses (distribuciones externas).

Los holdings exentos según la ley de 1929 estaban, no obstante, sujetos a impuestos sobre el capital y sobre suscripciones anuales y a determinadas retenciones fiscales sobre los honorarios pagados a los miembros del consejo de administración y los auditores de cuentas. Por su parte, los holdings exentos "multimillonarios" podían preferir estar sujetos a un impuesto especial deducido de los intereses, dividendos y honorarios abonados en vez del impuesto anual de suscripción en caso de que el primer impuesto fuera más adecuado.

Recordemos que el régimen de exención para sociedades holding de 1929 fue calificado como medida fiscal perniciosa según el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas de 1998 y figuraba entre los que el Consejo Ecofin de 3 de junio de 2003 recomendó suprimir sus efectos nocivos para finales de 2010. Para cumplir con dichas recomendaciones, el 21 de Junio de 2005 Luxemburgo promulgó una nueva ley por la que se denegaba la condición de sociedades holding exentas sobre la base de la ley de 1929 a aquellas sociedades que obtuvieran más del 5 % de sus ingresos de dividendos totales de sociedades distribuidoras no sujetas a un impuesto sobre la renta comparable al impuesto de sociedades de Luxemburgo.

La Comisión, no obstante, ha considerado en esta última Decisión que a pesar de las limitaciones establecidas por la ley de 2005, el régimen aún constituía una ayuda de estado por perdurar las ventajas fiscales. La Decisión adoptada en julio de 2006 reclamaba a Luxemburgo que dejara de aplicar y derogara el régimen antes del final de 2006, y dismantelara progresivamente las ventajas fiscales de forma progresiva hasta 2010. Calificada la ayuda como existente, la Decisión de la Comisión no tiene efectos retroactivos y los beneficiarios no se verán obligados a rembolsar la ayuda que hayan recibido hasta el momento de la supresión del régimen.

IV.3. PORTUGAL: DEROGACIÓN DE LAS EXENCIONES FISCALES APLICABLES A ALGUNAS GANANCIAS DE CAPITAL

La Comisión Europea invitó formalmente a Portugal el pasado 6 de Julio de 2006, a que derogara el artículo 25 del “Estatuto dos Benefícios Fiscais” (EBF), un régimen de beneficios y exenciones fiscales, por considerarlo contrario a la normativa sobre las ayudas de estado.

El régimen en cuestión permite que las ganancias de capital que resulten de la privatización y reestructuración de empresas queden exentas para las empresas públicas y las empresas por ellas controladas.

El artículo 25 del Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) otorga la posibilidad de excluir de la base imponible del impuesto de sociedades, las ganancias de capital que resultan de la operaciones de privatización y reestructuración realizadas conforme a las orientaciones estratégicas que ejerce el Estado en su función de accionista, en el caso de que se trate de empresas de capital exclusivamente público y

las empresas que estas controlan.

La Comisión inició su procedimiento de investigación formal en Octubre de 2004. Consideró entonces que el mencionado artículo del Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) otorgaba una ventaja selectiva a algunas empresas, ventaja que no era justificable en el marco del sistema fiscal portugués, considerándolo en consecuencia incompatible con el mercado común. Por todo ello, Portugal se ve obligada a dismantelar el sistema y recuperar las ayudas ilegales otorgadas sobre la base de la misma.

No obstante, la Comisión, en el marco del análisis llevado a cabo, ha considerado que en tres de los cuatro casos en los que el artículo 25 ha sido invocado no se deberá rembolsar la ayuda, dado que si se aplicara el régimen fiscal normal también se habrían beneficiado de las exenciones.

No obstante, la ayuda otorgada a la “Caixa Geral de Depósitos” (CGD) para la cesión de su participación a una Banco brasileño, deberá ser recuperada por Portugal.