

ZERGA
ZERGA
ZERGA

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-
ORGANOA



ORGANO
DE COORDINACION
TRIBUTARIA DE EUSKADI

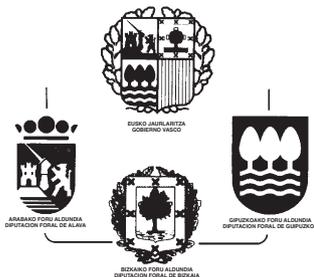
2-2006

ZERGA
GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2006

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)
Miguel Ortega Abad (Zuzendaria/Director)
Francisco Javier Arrázola Arrien, José Rubí Cassinello, Olatz Imaz Navarro, Zuriñe Embid Zubiria

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritzza/Gobierno Vasco), Javier Armentia Basterra (Arabako Foru Aldundia/Diputación Foral de Álava), Gemma Martínez Bárbara (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), José Luis Hernández Goikoetxea (Gipuzkoako Foru Aldundia/Diputación Foral de Gipuzkoa)

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi
Gaztelako Atea/Portal de Castilla, n.º 15 - 01007 Vitoria-Gasteiz
Telefonoa/Teléfono: 945/016770 - Faxa/Fax: 945/016771
Urteko harpidetza/Suscripción anual: 5.048 pts. - 30,34 euros
Ale bakarren prezioa/Precio de un ejemplar: 2.020 pts. - 12,14 euros

ARGITARATZAILEA/EDITA

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi

AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

INPRIMAKETA/IMPRESIÓN

Imprenta SACAL - Barratxi, 2 (Pol. Ind. Gamarra-Betoño) 01013 VITORIA-GASTEIZ

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93
ISSN - 1133 - 5130
<http://octe@ej-gv.es>

«ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organora igorri behartu dituzte beren idazlanak.

- Bina kopia bidaliko dira, bata paperean eta bestea disketean.
- Idazlanen luzapenak ez ditu 30 orrialdeak gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari ehun hitz baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirarteke.
- Artikulugile bakoitzak bere izena, helbide osoa, telefonoa eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikulua argitaratzeko eskubidea, aurrez ebaluatzaile anonimo baten edo batzuen iritzia ezagutuko duelarik.

Idazlana argitaratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egi-learen erantzukizunpean gelditzen baitira.

Todas las personas que deseen colaborar en «ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» deberán enviar sus artículos al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

- Se remitirá una copia del trabajo en formato papel y otra bajo soporte magnético.
- La extensión del artículo no debe superar las 30 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de cien palabras.
- Si el artículo incluye representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirven de base para su elaboración.
- Los autores incluirán su nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.

El Consejo de Redacción se reserva el derecho de publicar los artículos que reciba, previo sometimiento a un proceso de evaluación anónima.

Su publicación no significa necesariamente un acuerdo con las opiniones expresadas que serán de la responsabilidad exclusiva del autor.

Editorial

5

Actualidad Fiscal

Actualidad Álava. Normativa desde 01/06/2006 hasta 11/12/2006

19

Actualidad Bizkaia. Normativa desde 15/06/2006 hasta 21/11/2006

20

Actualidad Gipuzkoa. Normativa desde 01/06/2006 hasta 21/11/2006

23

Actualidad Unión Europea. Informe de Fiscalidad de la Unión Europea 1/2006 (Julio-Noviembre 2006)

32

Estudios y Colaboraciones

Derecho de la Competencia en la Unión Europea: Ayudas de Estado de carácter fiscal.

José Antonio Cayero Bilbao
(Licenciado en Derecho)

63

La exención relativa a la titularidad de las participaciones en la empresa familiar dentro del Impuesto sobre el Patrimonio: análisis de las condiciones necesarias para su aplicación.

Juan Calvo Vérguez (Doctor en Derecho. Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de León)

105

Dos temas de reciente actualidad en el IVA:

i) Responsabilidad de los participantes en operaciones sujetas que conocen que parte del IVA quedará sin ingresar

ii) Servicios prestados a entes locales por sociedades participadas.

José Manuel Cabrera Fernández
(Economista)

137

Los biocarburantes y la fiscalidad como una herramienta necesaria para su promoción.

Enrique Monasterio Beñaran (Ingeniero Industrial. Responsable de Transporte. CADEM (Grupo EVE))

151

Referencias

DOCUMENTOS

- Presentación Proyecto Reforma IRPF 2007 Álava
- Presentación Proyecto Reforma IRPF 2007 Bizkaia
- Presentación Proyecto Reforma IRPF 2007 Gipuzkoa

169

SENTENCIAS

- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03 (caso Azores). **239**

CONSULTAS OCTE **261**

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados:

- Recaudación enero - octubre 2006
Juan Carlos García Amézaga **269**

Normativa Tributaria 15 julio 06 - 14 diciembre 06

Administración del Estado **279**

Comunidad Autónoma del País Vasco **280**

Comunidad Foral de Navarra **280**

Territorio Histórico de Álava **281**

Territorio Histórico de Bizkaia **282**

Territorio Histórico de Gipuzkoa **282**

E ditorial

Los Proyectos de Norma Foral del IRPF que los ejecutivos de cada uno de los Territorios Históricos han presentado en sus respectivas Juntas Generales durante el mes de noviembre de 2006 para que, tras su tramitación, entren en vigor el 1 de enero de 2007, han sido el resultado de un proceso de trabajo en común desarrollado en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria con la participación de Diputaciones Forales y Gobierno Vasco, que ha culminado con un amplio consenso de las instituciones participantes, siendo de destacar el grado de armonización que mantienen los tres Proyectos de Norma Foral.

Si bien la reforma introduce una batería significativa de cambios, algunos de calado, como el nuevo tratamiento del ahorro, se mantienen las señas de identidad del modelo de IRPF diseñado en 1998, un modelo claramente diferenciado para el PV como consecuencia del ejercicio de nuevas capacidades normativas emanadas del Concierto y que puso especial énfasis en: el refuerzo de la progresividad -que tributen proporcionalmente más quienes disponen de más renta-, una disminución paulatina de la carga tributaria de las rentas de trabajo -reconociendo su contribución comparativamente mayor que la de otras fuentes de renta-, un compromiso

Lurralde Historiko bakoitzeko exekutiboek, bakoitzak bere Batzar Nagusian, PFEZri buruzko foru-arauen proiektuak aurkeztu dituzte 2006ko azaroan, izapidetu ondoren, 2007ko urtarrilaren 1ean indarrean jar daitezten. Proiektu horiek Zerga Koordinaziorako Organoan Foru Aldundien eta Eusko Jaur-laritzaren partaidetzarekin modu bateratuan garatu den lan prozesuaren emaitza dira. Prozesu hori erakunde parte-hartzaileen adostasun zabalarekin amaitu da, eta nabarmentzekoa da foru-arauen hiru proiektuek duten harmonizazio-maila.

Erreformatik aldaketa asko dakartzan arren, eta horietako batzuk aldaketa sakonak diren arren (aurrezkiaren tratamendu berria, kasu), mantendu egin dira 1998an diseinatutako PFEZ ereduaren nortasun zantzuak; Kontzertutik eratorritako arautzeko gaitasun berriak gauzatzearen ondorioz EAerako argi eta garbi bereizitako ereduak da, honako alderdi hauekin enfasi berezia jarri duena: gehikortasuna indartzea errenta handiagoa dutenek, proportzioan, zerga gehiago ordaintzea, laneko errenten zergakarga pixkanaka murriztea beste errenta-iturri batzuek baino ekarpen handiagoa egiten dutela onartuta, familiaren alde eta beharrik handiena duten kolektiboaren alde egiteko konpromisoa,

por favorecer a la familia y los colectivos más desfavorecidos, mantenimiento de incentivos en materia de vivienda y de ahorro-previsión, simplificación de las obligaciones tributarias, todo ello dentro de un contexto de reducción de la carga tributaria para la generalidad de los contribuyentes.

Estas señas de identidad se han reforzado en sucesivas reformas parciales en los años 2001 y 2003 y sistemáticamente, año tras año, mediante la adaptación del Impuesto a la evolución del entorno socioeconómico y a las tendencias en materia de imposición y sin descuidar la corrección anual del efecto de la inflación para evitar el efecto denominado "progresividad en frío". El efecto directo para los contribuyentes vascos ha sido una reducción progresiva y generalizada de su carga tributaria, sin comprometer las necesidades de gasto y permitiéndoles, a día de hoy, una situación comparativa que, en términos generales les es favorable en relación con territorio común.

La reforma que ahora se presenta, instrumentada a través de unas nuevas Normas Forales del IRPF tras ocho años de vigencia de las actuales, en el contexto descrito de reafirmación de los principios inspiradores del modelo de IRPV vasco, introduce como medidas más destacables:

- el cambio en la estructura del impuesto, que distingue entre dos categorías de renta con tratamiento diferenciado: una renta general a la que se aplica una nueva tarifa progresiva y una renta del ahorro que tributa a un tipo proporcional del 18%.
- un tratamiento más favorable de las rentas del trabajo, al incrementar las bonificaciones aplicadas a este tipo de rentas (con especial consideración para el colectivo de trabajadores discapacitados).
- una tributación homogénea de las rentas del

etxebizitzaren eta aurreikuspen-aurrezkien arloetako pizgarriak mantentzea, zerga-betebeharrak sinplifikatzea, eta hori guztia zergapeko guztien zerga-karga murrizteko testuinguruaren barruan.

Nortasun-zantzu horiek indartu egin dira 2001. eta 2003. urteetako ondoz ondoko erreforma partzialetan eta sistematikoki, urtez urte, Zerga ingurune sozioekonomikoaren bilakaerara eta ezarpen joeretara egokituz eta inflazioaren efektua urtero zuzentzea ahaztu gabe, "hotzezko gehikortasuna" izenez ezagutzen den efektua saihesteko. Zergapeko euskaldunentzako ondorio zuzena beren zerga-karga pixkanaka eta era orokortuan murriztea da, eta horrek, gastu beharrak arriskuan jarri gabe, gaurko egunez, lurralde komunari dagokionez, oro har, mesedegarria zaien konparaziozko egoera ahalbidetzen die.

Orain aurkezten den erreformak, PFEZari buruzko foru-arau berrien bidez prestatutakoak, egungoa zortzi urtez indarrean egon ondoren, EAEko PFEZ ereduaren inspirazio-iturri izan diren printzipioak berresteko deskribaturiko testuinguruan, nabarmentzeko moduko neurri hauek ezartzen ditu:

- Zergaren egitura aldatzea. Bi errenta-kategoria bereizten ditu: errenta orokorra eta aurrezki-errenta. Horietako bakoitzari tratamendu desberdina ematen zaie: errenta orokorrari pixkanakako tarifa berri bat aplikatzen zaio eta aurrezki-errentak % 18ko tasa proporzionalean ordaintzen ditu zergak.
- Lan-errentei tratamendu mesedegarriagoa ematea, errenta mota honi aplikatutako hobariak handituz (langile ezgaituen kolektiboa bereziki aintzat hartuta).
- Aurrezki-errenten zerga-ordainketa homogenea, horien jatorria eta sortze-aldiak edozein di-

ahorro, con independencia de su origen o de sus periodos de generación. Se siguen en este campo las tendencias observadas en países de nuestro entorno y se reconocen los riesgos de diferenciarse de los modelos de tributación del capital aprobados por otras Administraciones, en un contexto caracterizado por la competencia y la libre movilidad del capital. Asimismo, se reconoce el componente de ahorro de las rentas de capital inmobiliario y se atribuye la consideración de renta del ahorro a la derivada del alquiler de viviendas.

- se construye una nueva tarifa que, junto con la nueva deducción general de 1.250 € para todos los contribuyentes refuerzan la progresividad y que sitúa el tipo marginal máximo en el 45%.
- se mantienen los incentivos a los sistemas de ahorro previsión y se extiende el tratamiento fiscal a nuevos instrumentos y a las situaciones de dependencia.
- los tratamientos personales y familiares, una de las señas de identidad del IRPF vasco desde 1999 por su tratamiento en cuota, comparativamente más progresivo que los tratamientos en base, cuestión esta en la que se aprecia un acercamiento de la normativa de territorio común al modelo de IRPF vasco.
- se actualizan las cuantías de las deducciones personales y familiares.
- se rediseña la deducción por inversión en la vivienda habitual para hacerla más sencilla de aplicación.

Una visión más precisa de la reforma del IRPF vasco puede extraerse de la sección de Referencias, en la que se incluyen los documentos a través de los cuales cada una de las tres Diputaciones Forales ha difundido los elementos caracterizadores de sus Proyectos de Norma Foral de IRPF, resaltando aquellos aspectos y novedades que consideran más significativas.

rela ere. Esparru honetan gure inguruko herrialdeetako joerei jarraitzen zaie eta beste administrazio batzuek onartutako kapitalaren zerga-ordainketa ereduetatik bereiztearen arriskuak ezagutzen dira, lehiakortasuna eta kapitalaren mugikortasun askea ezaugarri dituen testuinguruan. Halaber, kapital higiezinaren errenten aurrezki-osagaia onartzen da eta etxebizitzaren alokairutik eratorritakoa aurrezki-errentatzat hartzen da.

- Tarifa berri bat eratzen da, zergapeko guztientzako 1.250 €-ko murrizketa orokor berriarekin batera, gehikortasuna indartzen duena eta gehienezko bazter-tasa % 45ean ezartzen duena.
- Aurreikuspen-aurrezki sistemen pizgarriak mantentzen dira eta zerga-tratamendua menpekotasun-tresna eta -egoera berrietara hedatzen da.
- Tratamendu pertsonalak eta familiarrak EAeko PFEZk 1999az geroztik bere kuotako tratamendua dela-eta duen nortasunzantzuetariko bat dira. Oinarritzko tratamenduek baino gehiago egiten dute aurrera, eta EAeko PFEZ ereduaren lurralde komuneko arautegirako hurbilketa bat atzematen da gai horretan.
- Eguneratu egiten dira murrizketa pertsonalen eta familiarren zenbatekoak.
- Berriz diseinatzen da ohiko etxebizitzan egiten den inbertsioagatik murrizketa, aplikatzen errazagoa izan dadin.

EAeko PFEZren erreformaren ikuspegi zehatza goa lor daiteke aipameneren atalean; bertan ageri dira hiru Foru Aldundiek beren PFEZren foru-arauen proiektuen ezaugarri bereizleak ezagutarazteko erabili dituzten agiriak, alderdi eta berritasun nagusiak nabarmentzen dituztenak.

Adicionalmente, el Consejo de Redacción de Zergak tiene prevista la edición de un documento con las Normas Forales del IRPF aprobadas en los tres territorios históricos integradas en un único texto comparativo, que sería facilitado a los suscriptores de la revista.

En la sección de Actualidad Fiscal los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales –autores de la sección– relacionan las disposiciones de naturaleza tributaria aprobadas y publicadas durante el segundo semestre del año 2006, desde junio hasta noviembre o diciembre según los casos, y seleccionan un grupo de ellas, las que consideran más relevantes, para ser objeto de comentario. A la espera de la aprobación y publicación de las disposiciones que concretarán las reformas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁾ y del Impuesto sobre Sociedades, previstas para finales de diciembre de 2006 y los primeros meses de 2007 respectivamente, y a la espera asimismo de que se aprueben las normas que anualmente actualizan y reajustan el sistema tributario foral, a través de las respectivas normas de medidas y de presupuestos, se destacan en la sección de Actualidad Fiscal de este número otras disposiciones de interés ya publicadas como son las que proceden al desarrollo reglamentario de la Norma Foral General Tributaria de Gipuzkoa: Reglamentos de i) recaudación, ii) de revisión en vía administrativa y iii) de infracciones y sanciones o la Norma Foral de medidas tributarias en 2006 del Territorio Histórico de Bizkaia.

¹⁾ Durante el proceso de elaboración de este editorial han sido aprobadas:

NORMA FORAL 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOB núm. 248, de 30 de diciembre de 2006).

NORMA FORAL 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG núm. 247, de 30 de diciembre de 2006).

Horrez gain, Zergak Idazkuntza Kontseiluak hiru lurralde historikoetan onartutako PFEZren foru- arauak jasotzen dituen agiria argitaratzea aurreikusten du, testu konparatibo bakarrean, aldizkariaren harpidedunei emateko.

“Zergak gaur egun” atalean, Foru Aldundi bakoitzeko Zerga-Arautegiaren Zerbitzuek edo Zerga Politika Zerbitzuek horiek baitira atalaren egileak 2006. urteko bigarren seihilekoan zehar, ekainetik arazora edo abendura bitartean, kasuaren arabera, onetsitako eta argitaratutako zerga-xedapenen zerrenda biltzen dute eta haietako batzuk, garrantzitsuenak iruditzen zaizkienak, hautatzen dituzte, azaltzeko. 2006ko abenduaren amaierarako eta 2007ko lehen hilabeteetarako aurreikusten diren Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergaren¹⁾ eta Sozietateen gaineko Zergaren erreformak zehaztuko dituzten xedapenak onartzeko eta argitaratzeko zain, eta urtero, dagozkien neurri eta aurrekontu arauen bidez, foru zerga sistema eguneratzen eta berregokitzen duten arauak onartzeko zain, zenbaki honetako “Zergak gaur egun” atalean beste xedapen interesgarri batzuk nabarmentzen dira, dagoeneko argitaratuta daudenak; Gipuzkoako Zergei buruzko Foru Arau Orokorra erregelamendu aldetik garatzen dutenak, kasu: i) Dirubilletako, ii) Administrazio bideko berrikuspeneko eta iii) Arauhauste eta zehapenen erregelamenduak, edo Bizkaiko Lurralde Historikoko 2006ko zerga-neurrien Foru Araua.

¹⁾ Editorial hau prestatu bitartean, honako hauek onetsi dira:

6/2006 FORU ARAUA, abenduaren 29koa, Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzkoa (BAO, 248. zk.a, 2006ko abenduaren 30ekoa).

10/2006 FORU ARAUA, abenduaren 29koa, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzkoa (GAO, 247. zk.a, 2006ko abenduaren 30ekoa).

Por su parte, la actividad del Órgano de Coordinación Tributaria en el segundo semestre de 2006 ha estado centrada muy especialmente en la reforma de las dos principales figuras de la imposición directa, IRPF e IS, sin perjuicio de su atención al resto de asuntos de su competencia (información de los anteproyectos de disposiciones tributarias forales, de las consultas vinculantes planteadas y tratamiento de otros asuntos relacionados con la armonización, coordinación y colaboración entre las Haciendas de los Territorios Históricos). Respecto a las Normas Forales del IRPF, tal y como se ha avanzado en los primeros párrafos de este editorial, los Proyectos aprobados en los respectivos Consejos de Diputados y remitidos a las Juntas Generales para su tramitación, comparten un grado de sintonía muy alto, no observándose diferencias territoriales de relieve. En cuanto a la reforma del Impuesto sobre Sociedades, en un estadio de su desarrollo menos avanzado que el IRPF, las directrices del Órgano de Coordinación Tributaria se han orientado principalmente a consensuar el formato de la reforma (aprobación de una norma nueva o adecuación de la norma actual), ya que, del análisis de las propuestas defendidas por cada una de las tres Diputaciones, se desprende que las diferencias en el contenido no son de gran calado y, por tanto, es factible reafirmar la armonización del Impuesto sobre Sociedades de los tres territorios históricos.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delegación de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido en el segundo semestre de 2006, estructurándose en cuatro grandes apartados: i) fiscalidad de las sociedades, ii) el IVA, iii) los Impuestos Especiales y iv) las ayudas de Estado de naturaleza fiscal.

Respecto al primero de estos cuatro apartados, la fiscalidad de las sociedades, se informa del desa-

Zerga Koordinaziorako Organoaren 2006ko bigarren seihilekoko jarduera bereziki zuzeneko ezarpenaren bi irudi nagusien PFEZ eta SZ erreforman zentratu da, bere eskumeneko beste gaietara eskaiztearen kaltetan izan gabe (foru zerga-xedapenen aurreproiektuei buruzko informazioa, eginiko galdera lotesleei buruzkoa eta Lurralde Historikoetako Ogasunen arteko harmonizazioarekin, koordinazioarekin eta lankidetzarekin lotutako beste gaien tratamendua). PFEZren foru-arauetara dagokionez, editorial honetako lehenengo paragrafoetan aurreratu bezala, dagozkien Diputatuen Kontseiluetan onartutako eta, izapidetzeko, Batzar Nagusietara bidalitako Proiektuek sintonia-maila handia dute eta lurraldeen artean ez da aparteko alderik nabari. Sozietateen gaineko Zergaren erreformari dagokionez, PFEZk bezain garapen-egoera aurreratu ez duen arren, Zerga Koordinaziorako Organoaren ildoak erreformaren formatua adostera bideratu dira nagusiki (arau berri bat onestea ala egungo araua egokitzea), izan ere, hiru aldundietako bakoitzak defendatutako proposamenen azterketatik ondoriozta daitekeenez, edukian dituzten aldeak ez dira oso garrantzitsuak eta, beraz, hiru lurralde historikoetako Sozietateen gaineko Zergaren harmonizazioa berrets daiteke.

Euskal Autonomia Erkidegoak Bruselan duen Ordezkaritzako langileek egiten duten Europar Batasuneko aktualitate fiskalaren kronikak 2006ko bigarren seihilekoan zerga-arloan izan diren gairik garrantzitsuenen berri ematen du, lau atal handitan egituratuta: i) sozietateen zerga-arloa, ii) BEZ, iii) Zerga Bereziak eta iv) Estatuko laguntza fiskalak.

Lau atal horietako lehenengoari dagokionez, sozietateen zerga-arloari dagokionez, alegia, zerga-oinarri komun bateratuari buruzko lantaldearen

rollo del grupo de trabajo sobre la base imponible común consolidada (grupo que focaliza actualmente la estrategia comunitaria de armonización en materia del Impuesto sobre Sociedades) y se da cuenta de los resultados de sus últimas reuniones, celebradas en los meses de junio y septiembre de 2006 y de los avances producidos en cada uno de los cinco subgrupos en los que se articula: 1) activos y amortizaciones, 2) reservas, provisiones y pasivos, 3) base imponible, 4) aspectos internacionales y 5) imposición de los grupos de empresas.

En el ámbito del IVA se tratan dos cuestiones: la primera, la problemática relativa a la aplicación del impuesto en el ámbito de los bonos (cupones de reembolso, cupones descuento, bonos regalo, etc.), respecto de la cual la Comisión ha dirigido una consulta pública a empresas y administraciones y, la segunda, el tipo reducido relativo a algunos servicios de gran intensidad en mano de obra, autorizado hasta 31 de diciembre de 2010 mediante Decisión adoptada por el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas en noviembre de 2006.

El apartado sobre Impuestos Especiales se hace eco de la propuesta para elevar los tipos mínimos de las accisas que gravan el alcohol y las bebidas alcohólicas (invariables desde 1992) presentada por la Comisión en septiembre de 2006 y que no ha conseguido el consenso necesario de los Estados Miembros, con discrepancias fundamentales respecto al impuesto sobre la cerveza. Asimismo, se trata en este apartado sobre el "SEED-on Europa", sistema en internet desarrollado por la Unión Europea para permitir la verificación on-line de operadores y mercancías sujetos a impuestos especiales y que se inscribe en el marco del Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales (Excise Movement Control System, EMCS), proyecto ambicioso que informatizará la validación, el control y el cumplimiento de las formalidades aplica-

garapenaren berri ematen da (talde horrek Sozietateen gaineko Zerga harmonizatzeko erkidegoko estrategia ardazten du gaur egun), bai eta 2006ko ekainean eta irailean eginiko azken bileretako emaitzen berri eta bere bost azpitaldeetako bakoitzean eginiko aurrerapenen berri ere: 1) aktiboak eta amortizazioak, 2) erreserbak, hornidurak eta pasiboak, 3) zerga-oinarria, 4) nazioarteko gaiak eta 5) enpresa-taldeen ezarpena.

BEZren esparruan bi gai lantzen dira: lehenengoa, bonuen esparruan zerga aplikatzeari buruzko problematika (dirua itzultzeko kupoiak, deskontu-kupoiak, opari-bonuak, etab.); horren gainean, Batzordeak kontsulta publikoa egin du enpresa eta administrazioetan. Bigarrena, berriz, eskulan handiko zerbitzu batzuen tasa murriztua da, 2006ko azaroran Ekonomia eta Finantza ministroen Kontseiluak hartutako Erabakiaren bidez 2010eko abenduaren 31ra arte baimendutakoa.

Zerga Bereziei buruzko atalak alkohola eta edari alkoholodunak (1992az geroztik aldatu ez direnak) zergapetzen dituzten akzisen gutxieneko tasak igotzeko proposamenaren berri ematen du; Batzordeak aurkeztu zuen proposamen hori 2006ko irailean. Ez du, ordea, behar adinako adostasunik lortu estatuki-deen artean; garagardoaren gaineko zergari dagokionez desadostasun handiak ageri dira. Halaber, atal honetan "SEED-on Europa" hartzen da gaitzat; Europar Batasunak zerga bereziei atxikitako operadoreak eta merkantziak on-line egiaztatu ahal izateko Interneten garatu duen sistema, Zerga Berezien Zirkulaziorako eta Kontrolerako Sistema Informatizatuaren esparruan inskribatua (Excise Movement Control System, EMCS), EBeko etendura erregimenean zerga bereziei atxikitako merkantziei aplikagarri zaizkien betebeharrak informatikoki baliozkotu, kontrolatu eta bete ahal izateko asmo handiko proiektua.

bles a las mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen de suspensión en la UE.

En cuanto a las ayudas de estado de naturaleza fiscal, se destacan tres casos de actualidad: i) la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre el caso Azores que viene a confirmar las Conclusiones del Abogado General A. Geelhoed (objeto de comentario en el editorial del anterior número de Zergak), ii) la decisión negativa de la Comisión respecto al régimen fiscal de las empresas holding de Luxemburgo y iii) la derogación de las exenciones fiscales aplicables en Portugal a las ganancias de capital que resulten de la privatización y reestructuración de empresas públicas.

La reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre el caso Azores (Sentencia TJCE 06-09-06. Asunto C-88/03) –a la que se ha hecho referencia en el párrafo anterior y cuyo texto íntegro se reproduce en la sección de “Referencias”– señala unos criterios cuyo cumplimiento respaldaría la autonomía de un gobierno regional para aprobar medidas fiscales distintas de las del gobierno central de un mismo Estado Miembro, sin que las medidas reciban la calificación de selectivas: autonomía institucional, procedimental y económica. El hecho de que las Instituciones competentes en materia tributaria en la CAPV cumplan respecto a la Administración del Estado los criterios señalados, ha despertado un interés especial por esta Sentencia en el País Vasco, donde se han abierto fundadas expectativas respecto a un cambio de rumbo en la interpretación que los Tribunales internos vienen manteniendo últimamente respecto a determinadas medidas tributarias forales. Este contexto ha propiciado una serie de reflexiones y análisis sobre la cuestión y, en general, sobre el tema de las ayudas de Estado, como es el caso del trabajo que abre la sección de “Estudios y Colaboraciones” de este número de Zergak.

Estatuko laguntza fiskalei dagokienez, gaurkotasuneko hiru kasu nabarmentzen dira: i) Europako Erkidegoetako Justizia Auzitegiaren Epaia, Azoreetako kasuari buruzkoa, A. Geelhoed abokatu nagusiaren ondorioak (Zergak-en aurreko zenbakiko editorialean azaldu ziren) berresten dituen, ii) Batzordearen ezezko erabakia, Luxenburgoko holding enpresen zerga-erregimenari dagokionez, eta iii) Portugalen enpresa publikoen pribatizaziotik eta berregituraketatik eratorritako kapital-irabaziei aplikagarri zaizkien zerga-salbuespenak indargabetzea.

Europako Erkidegoetako Justizia Auzitegiak Azoreetako kasuari buruz eman berri duen Epaia (EEJAren Epaia, 06/09/06. C-88/03 Gaia) horren aipamena egin da aurreko paragrafoan, eta horren testu osoa kopiatu da “Aipamenak” atalean irizpide batzuk adierazten ditu, eta irizpide horiek betetzeak eskualdeko gobernua estatukide bereko gobernu zentralak hartutakoez bestelako neurri fiskalak onesteko autonomia izatea babestuko luke, neurriak selektibotzat hartu gabe: autonomia instituzionala, prozedurazkoa eta ekonomikoa. EAEko zerga-arloko erakunde eskudunek Estatuko Administrazioari dagokionez adierazitako irizpideak betetzeak EAEn interes berezia piztu du Epaia honen inguruan, barneko auzitegiek azkenaldian foru zerga-neurri batzuen inguruan izan duten interpretazioan norabide aldatuta izateko arrazoizko itxaropena sortu baita. Testuinguru horrek gaiari buruzko eta, oro har, Estatuko laguntzen gaiari buruzko hausnarketak eta azterketak ekarri ditu, Zergak-en zenbaki honetako “Azterlanak eta kolaborazioak” atala irekitzen duen lana, kasu.

José Antonio Cayero Bilbao jaunak (Zuzenbidean lizentziaduna, EAEko Administrazio Orokorrean,

Se trata de un estudio de **José Antonio Cayero Bilbao** -licenciado en Derecho cuyo trabajo dentro de la Administración General de la CAPV se ha desarrollado, entre otras áreas, en la fiscal y tributaria sobre el Derecho de la Competencia en la Unión Europea centrado en las ayudas de Estado que adoptan la forma de medidas fiscales y que se divide en tres partes bien diferenciadas: una primera, en la que se analizan las ayudas de Estado incompatibles con el mercado común desde una perspectiva general y común a todas ellas; otra segunda en la que se exponen las peculiaridades propias de las medidas fiscales y su consideración como ayudas de Estado; y una última parte en la que se explica la incidencia que la consideración de las medidas fiscales como ayudas de Estado está teniendo en el País Vasco y en su régimen de Concierto Económico.

Por su mayor actualidad, reproducimos unas valoraciones del autor sobre la referida Sentencia del caso Azores recogidas en el último apartado de su artículo:

“En definitiva, en esta Sentencia del TEJ reconoce el carácter general de unas medidas fiscales regionales que impliquen unos impuestos menores a los vigentes en el ámbito nacional del Estado miembro.

Ciertamente, esta Sentencia del TEJ para el caso de las islas Azores puede suponer un espaldarazo definitivo al Concierto Económico vasco, puesto que supone confirmar que las Comunidades Autónomas que reúnan los criterios descritos pueden aplicar impuestos inferiores a los vigentes en el ámbito nacional. No hay que olvidar que el Tribunal Supremo anuló los Impuestos de Sociedades vascos por gravar los beneficios societarios con un tipo del 32,5% (elevado posteriormente al 32,6%), inferior al 35% existe en el ámbito nacional, al considerar cualquier diferencia entre el Impuesto de Sociedades Vasco y el que se aplica en el ámbito nacional como una ayuda de Estado. Bien es verdad que la Sentencia

besteak beste, zerga-arloan lan egin duena) azterlana egin du Europar Batasuneko eskumen-eskubideari buruz, zerga-neurrien forma hartzen duten Estatuko laguntzetan oinarrituta eta ongi bereizitako hiru zatitan banatuta: lehenengo zatian, merkatu batzarekin bateragarriak ez diren Estatuko laguntzak aztertzen dira guztientzako komuna den ikuspegi orokor batetik; bigarrenean, zerga-neurrien berezko berezitasunak zein diren eta Estatuko laguntzat hartzea zertan den azaltzen da; eta azkenengoan, berriz, zerga-neurriak Estatuko laguntzat hartzeak EAEn eta horren Kontzertu Ekonomikoaren erregimenean duen eragina azaltzen da.

Gaurkotasun handiagoa duenez, Azoreetako kasuaren Epaiari buruz egileak bere artikularen azken atalean eginiko balorazio batzuk ekarri ditugu hona:

“Azken finean, EJAren Epai honetan estatukidearen Estatu mailan indarrean dauden zerga txiki batzuek dakartzaten eskualdeko zerga-neurri batzuen izaera orokorra aitortzen da.

Egia esan, Azoreetako kasurako EJAren Epai honek behin-betiko babesa eman diezaioke EAEko Kontzertu Ekonomikoari, izan ere, deskribaturiko irizpideak biltzen dituzten Autonomia Erkidegoek Estatu mailan indarrean daudenak baino zerga txikiagoak jar ditzaketela berrestea baitakar horrek. Ez da ahaztu behar Auzitegi Gorenak EAEko Sozietateen gaineko Zergak baliogabetu zituela sozietateen onurak % 32,5eko tasarekin zergapetzen zirelako (gero % 32,6ra igo zen), hau da, Estatu mailako % 35aren azpitik, EAEko Sozietateen gaineko Zergaren eta Estatu mailan aplikatzen denaren arteko aldea Estatuko laguntzat hartuta. Dena dela, EJAren Epai Azoreei buruzkoa

del TEJ se refiere a las islas Azores y, en principio, no es extensible a otras regiones ni prejuzga la resolución que se pueda adoptar para otras disputas similares, aunque, ciertamente, los requisitos exigidos por el TEJ para que las medidas tributarias no sean calificadas de ayudas de Estado las cumple el País Vasco.

Por otra parte, la Sentencia del TEJ en el caso de las islas Azores se pronuncia, por primera vez, sobre una cuestión que venía provocando una gran incertidumbre e inseguridad jurídica en las regiones con competencias en materia tributaria, como es el caso del País Vasco, y supone determinar los límites y criterios en los que deben moverse las regiones para aplicar tributos propios y diferenciados de los del Estado miembro sin incurrir en vulneraciones del artículo 87.1 del TCE sobre ayudas de Estado."

La empresa de índole familiar, de reconocido peso e importancia en el conjunto del sector empresarial, y ámbito subjetivo del segundo artículo de la revista, no ha sido objeto de una regulación específica o un régimen concreto por parte de la normativa fiscal. Ésta, tal y como señala **Juan Calvo Vérguez** tras un completo recorrido por las referencias a esta modalidad de empresa observadas en la regulación de los diferentes tributos, solamente contiene diversas disposiciones relativas al desarrollo de una actividad económica caracterizada por la presencia de un importante elemento familiar. Ahora bien, la finalidad perseguida por las citadas disposiciones es muy variada, no siendo en ocasiones la empresa familiar el fin principal al que se dirigen las medidas adoptadas al efecto por el legislador.

Dos son a su juicio las principales manifestaciones adoptadas por el elemento familiar: en primer lugar, la colaboración de familiares en el desarrollo de la actividad, ya sea a través de la realización de funciones de dirección o, en su caso, como trabajadores, y, en segundo término, la participación de aquéllos en el patrimonio o en los bienes afectos a

da eta, printzipioz, ezin da beste eskualdeetara hedatu eta ez du antzeko beste eztabaidetarako har daitekeen ebazpenari buruzko iritzirik ematen, nahiz eta, egia esan, EJAk zerga-neurriak Estatuko laguntzat ez hartzeko ezartzen dituen baldintzak EAEk betetzen dituen.

Bestalde, EJAren Azoreetako kasuari buruzko Epaiak, lehen aldiz, zerga-arloan eskumenak dituzten eskualdeetan EAEn, kasu zalantza eta segurtasun juridikorik eza zekartzan gai bati buruzko irizpena eman du, eta eskualdeek beren zergak, Estatukidearenetatik bereizita, Estatuko laguntzei buruzko Espainiako Auzitegi Konstituzionalaren 87.1 artikuluko arau-hausterik egin gabe, aplikatzeko eskualdeek kontuan hartu beharreko mugak eta irizpideak zehaztea dakar."

Familiako enpresa, enpresa-sektorearen osotasunean pisu eta garrantzi handikoa dena, eta aldizkariaren bigarren artikulua esparru subjektiboa, ez da berariaz arautu edo erregimen zehatz batean ezarri zerga-arauegiaz. **Juan Calvo Vérguez** jaunak adierazten duen bezala, zerga desberdinen erregulazioan enpresa-mota honi buruz atzemandako aipamenetan barrena ibilbide luzea egin ondoren, familiako elementu garrantzitsua egotea ezaugarri duen jardura ekonomikoaren garapenari buruzko hainbat xedapen jasotzen ditu soilik. Hala ere, aipaturiko xedapenen helburuak askotarikoak dira; batzuetan familiako enpresa ez da legegileak hartutako neurrien helburu nagusia.

Haren iritziz, bi dira familiako elementuaren agerpen nagusiak: lehenengo, familiartekoen lankidetzaren jardura gauzatzerakoan, zuzendaritza betekizunen bidez edo, hala badagokio, langile gisa, eta bigarren, familiartekoen partaidetzaren jardura ekonomikoari dagozkion ondare eta ondasunetan.

dicha actividad económica.

Delimitado así el contorno de su artículo, el autor, Doctor en Derecho y Profesor de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de León, centra su análisis en una de las principales medidas fiscales destinadas a favorecer el desarrollo de la empresa familiar como es la exención en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en estas entidades, exención cuyos requisitos de aplicación estudia con detalle desde un plano normativo y doctrinal, completado con la aportación de sus interesantes juicios de valor.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y enmarcado en el conjunto de cambios que está experimentando este Impuesto como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, así como de los cambios interpretativos de la Dirección General de Tributos, **José Manuel Cabrera** trae a colación, con un enfoque eminentemente práctico, dos temas de interés, ya sea solo por la dimensión del colectivo afectado por su aplicación:

i) En primer lugar, trata sobre la responsabilidad de quien, en una cadena de transacciones, puede conocer directa o indirectamente que parte del IVA de la operación, tanto anterior como posterior a su intervención, puede quedar sin ingresar, cuestión esta que ha sido abordada en recientes sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y recientemente, a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal ha sido objeto de regulación en nuestro ordenamiento tributario, introduciendo un nuevo apartado 5 en el artículo 87 de la Ley 37/1992, del IVA. Este tipo de operaciones configuran un tipo de fraude de los más frecuentes y complejos de seguir por las autoridades Comunitarias, debido a que implica

Artikuluaren testuingurua era horretan zehaztuta, egileak, Zuzenbidean doktore eta Leongo Unibertsitatean Finantza eta Zerga Zuzenbideko irakasle denak, familiako enpresaren garapena hobetzera bideratutako zerga-neurri nagusietako bat hartzen du aztergai nagusi gisa: erakunde horietako partaidetzak Ondarearen gaineko Zergaren esparruan salbustea. Salbuespen hori aplikatzeko baldintzak zehatz-mehatz aztertzen ditu arautegiaren eta doktrinaren ikuspegitik, bere baliozko iritzi interesgarrien ekarpenarekin osatuta.

Balio Erantsiaren gaineko Zergaren esparruan, eta Europako Erkidegoetako Justizia Auzitegiaren jurisprudentzia berriaren ondorioz eta Zergen Zuzendaritza Nagusiaren interpretazio-aldaketen ondorioz Zerga hau jasaten ari den aldaketa guztien testuinguruan kokatuta, **José Manuel Cabrera** jaunak bi gai interesgarri jartzen ditu mahai gainean, ikuspegi oso praktikoa emanez, haren aplikazioaren eraginpeko kolektiboaren dimentsioetatik bakarrik bada ere:

i) Lehenengo eta behin, transakzio kate batean, zuzenean edo zeharka eragiketaren BEZ zati bat, bere esku-hartzearen aurretik zein ondoren, ordaindu gabe gera daitekeela jakin dezakeenaren erantzukizunari buruz dihardu. Gai hori jorratu da Europako Erkidegoetako Justizia Epaitegiak eman berri dituen epaietan eta, duela gutxi, iruzur fiskala prebenitzeko neurriei buruzko azaroaren 29ko 36/2006 Legearen bidez, gure zerga-ordenamenduan arautu da, BEZri buruzko 37/1992 Legearen 87. artikuluari 5. paragrafoa erantsita. Eragiketa mota hauek oso ohikoak diren iruzurrak izaten dira, eta Erkidegoko agintarientzat zailak izaten dira jarraitzen, estatukide desberdinen arteko merkantzia mugimenduak izaten

movimientos de mercancías entre distintos Estados miembros.

- ii) El otro tema objeto de análisis se refiere a la tributación de las operaciones relacionadas con organismos creados por los Entes locales para facilitar la gestión de las competencias que tienen encomendadas, en especial cuando la sociedad creada presta exclusivamente servicios al ente local, supuesto objeto de un tratamiento tributario de eficiencia mejorable desde el punto de vista del IVA. Esta materia ha sido objeto de diversas consultas de la Dirección General de Tributos que pueden ofrecer soluciones para la gestión de determinados servicios por parte de Ayuntamientos y organismos similares.

El cuarto y último artículo de la sección de “Estudios y Colaboraciones” constituye una manifestación de apoyo a la política fiscal en general, y tributaria en particular, como instrumento de política medioambiental.

Con una exposición clara y convincente, el autor, **Enrique Monasterio Beñaran**, Ingeniero Industrial, Responsable de la Unidad de Transporte del CADEM, en el Grupo EVE (Ente Vasco de la Energía) aboga por la promoción de los biocarburantes, el biodiésel y el bioetanol, como combustibles alternativos a las gasolinas y los gasóleos pero más eficientes que estos desde un punto de vista medioambiental y, haciendo referencia a experiencias e iniciativas puestas en marcha en otros países, apunta en su artículo distintas opciones de política fiscal que, en su opinión, serían eficaces para promover el uso de los biocarburantes.

La sección de “Referencias” se estructura en este número de la revista en cuatro subsecciones:

1) La primera de ellas, la de “Documentos” a la que hemos hecho alusión anteriormente en este edi-

baitira tartean.

- ii) Beste aztergaia tokiko erakundeek eman zaizkien eskumenak errazago kudeatzeko sortutako erakundeekin erlazionaturiko eragiketen zergapetzea da, bereziki sortutako sozietateak soilik tokiko erakundeari BEZren ikuspegitik hobetu daitekeen eraginkortasuneko zerga-tratamenduaren xede izan daitekeenari zerbitzuak eskaintzen dizkionean. Gai hau Zergen Zuzendaritza Nagusiaren hainbat kontsultaren xede izan da, eta kontsulta horiek konponbideak eskain ditzakete Udalek eta antzeko erakundeek zerbitzu zehatz batzuk kudeatzeko.

“Azterlanak eta kolaborazioak” ataleko laugarren eta azken artikulua ingurumen politikarako tresna gisa, oro har, politika fiskala eta, zehazki, zerga-politika babesten dituen adierazpena da.

Aurkezpen argi eta sinesgarriarekin, egileak, **Enrique Monasterio Beñaran** jaunak, Industria ingeniariak, CADEM Garraio Unitateko arduradunak, EEE Taldekoak (Energiaren Euskal Erakundea), gasolina eta gasolioen alternatiba gisa bioerregaiak, biodiesela eta bioetanola sustatzearen alde egiten du, ingurumen aldetik eraginkorragoak baitira eta, beste herrialde batzuetan izandako esperientziak eta abiarazitako ekimenak aipatuz, bere ustez, bioerregaien erabilera sustatzeko eraginkorrak izango liratekeen politika fiskalerauko aukera desberdinak azaltzen ditu bere artikuluan.

“Aipamenak” atala lau azpiataletan egituratuta dago aldizkariaren zenbaki honetan:

1) Lehenengoak, “Agiriak” izenekoak, editorial honetan aurrez aipatu dugunak, hiru Foru Aldundie-

torial, reproduce las notas elaboradas por cada una de las tres Diputaciones Forales como medio de difusión de los aspectos que mejor caracterizan a sus respectivos Proyectos de Norma Foral del IRPF.

2) La segunda, la subsección de "Sentencias" transcribe la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C-88/03 (caso Azores), como hemos reiterado, de especial trascendencia para el País Vasco.

3) La tercera subsección, la de "Consultas OCTE", abre un espacio destinado a recoger consultas tributarias que han sido informadas por el Órgano de Coordinación Tributaria, según dispone el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal: "A los efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustenten por las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos, las consultas vinculantes se evacuarán previo informe del Órgano de Coordinación Tributaria ...".

En este número de Zergak se han seleccionado cinco consultas que afectan al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (dos), al Impuesto sobre Sociedades (dos), al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD y al IVA respectivamente:

Concepto tributario	Resumen Consulta
IISD	Adquisición a título sucesorio de un bien inmueble situado en territorio foral por parte de personas residentes asimismo en territorio foral cuando el causante era residente en un país tercero: la competencia normativa y exaccionadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponde a la Administración del Estado

tako bakoitzak PFEZren foru-arauaren bere proiektua ondoen erakusten duten alderdiak ezagutarazteko bitarteko gisa eginiko oharra agertzen ditu.

2) Bigarreanean, "Epaia" azpiatalean, Europako Erkidegoetako Justizia Auzitegiak 2006ko irailaren 6an C-88/03 gaiari buruz (Azoreetako kasua) emaniko Epaia transkribatu da, lehen azaldu bezala, Euskal Autonomia Erkidegorako garrantzia berezia duena.

3) Hirugarren azpiatalak, "Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoari eginiko Kontsultak" izenekoak, Zerga Koordinaziorako Organoak, Harmonizazio, Koordinazio eta Lankidetzeta Fiskalari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legearen 14. artikulua xedatzen duenaren arabera, jakinarazitako zerga-kontsultak biltzen dituen espazioa eskaintzen du: "Lurralde Historikoetako Zerga Administrazioek sustatzen dituzten irizpideak koordinatu ahal izateko, kontsulta lotesleak Zerga Koordinaziorako Organoak txostena egin ondoren bideratuko dira...".

Zergak-en zenbaki honetan, hurrenez hurren, Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergari (bi), Sozietateen gaineko Zergari (bi), Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergari eta BEZri eragiten dioten bost kontsulta hautatu dira:

Zerga kontzeptua	Kontsultaren laburpena
ODZ	Oinordekotzatitulu bidez, foru lurraldean bizi diren pertsonen foru lurraldean dagoen ondasun higiezin bat eskuratzea, eragilea hirugarren herrialde batean bizi zenean: Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zerga arautzeko eta ordainarazteko eskumena Estatuko Administrazioari dagokio.

IVA	<p>i) El tipo impositivo reducido del IVA aplicable a los servicios de reparación efectuados a las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía y a los vehículos para personas con movilidad reducida, no se extiende a los servicios de reparación de adaptaciones realizadas, que tributarán al tipo general.</p> <p>ii) No se contempla compensación alguna para los sujetos pasivos acogidos al Régimen Simplificado que repercuten a un tipo impositivo inferior al que soportan.</p>	BEZ	<p>i) Minusbaliotasuna duten pertsonek soilik erabiltzeko gurpildun aukieiei eta mugikortasun mugatua duten pertsonentzako ibilgailuei eginiko konponketen zerbitzuei aplikagarri zaizkien BEZ-ren ezarpen-tasa murriztua ez da hedatzen eginiko egokitzapenen konponketa zerbitzuetara; horiek tasa orokorrari dagokion zerga ordainduko dute.</p> <p>ii) Ez dago inolako konpentsaziorik jasaten duten zerga-tasa baino txikiagoa jasanarazten duten Erregimen Sinplifikatura atxikitako subjektu pasiboentzat.</p>
IS	<p>Los gastos en los que una sociedad incurre con ocasión del diseño de muestrarios textiles no generan derecho a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades en concepto de innovación tecnológica.</p>	SZ	<p>Ehun-erakusgaien diseinua dela-eta gizarteak egiten dituen gastuek ez dute berrikuntza teknologikoaren kontzeptuan Sozietateen gaineko Zergaren kuotan murrizketarik egiteko eskubiderik ematen.</p>
IS	<p>Distribución de dividendos por parte de una entidad participada cuya titularidad ha sido adquirida con ocasión de una operación de canje de valores: a) aplicabilidad de la deducción por doble imposición interna por parte de la entidad perceptora del dividendo sin que proceda la práctica de retención y b) si el dividendo repartido se materializa en la transmisión de acciones de una SIMCAV, la entidad que reparte el dividendo debe integrar mediante ajuste positivo en la base imponible del IS la renta puesta de manifiesto en la operación, calculada por diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de las participaciones transmitidas.</p>	SZ	<p>Partaidetzako erakundeak dibidenduak banatzea, haren titulartasuna baliotrukaketa bidez eskuratuta: a) Dibidenduaren hartzaile den erakundeak barneko zergapetze bikoitzagatikoen kenkariaren aplikagarritasuna, atxikipena egin gabe, eta b) partekatutako dibidendua kapital aldakorren inbertsio higitarriko sozietate (SIMCAV) baten akzioen eskualdaketan gauzatzen bada, dibidendua banatzen duen erakundeak egokitze positiboaren bidez zerga oinarrian sartu behar du eragiketean adierazitako errenta, eskualdatutako partaidetzen merkatuko balioaren eta kontabilitateko balioaren artean dagoen aldea kalkulatu.</p>

ISD - ITP y AJD - IRPF	Donación de bienes inmuebles asumiendo el donatario el pago del crédito hipotecario que grava dichos bienes.
---------------------------	--

ODZ-OE eta EJD Z-PFEZ	Ondasun higigarrien dohaintza, ondasun horiek zergapetzen dituen hipoteka-kredituaren ordainketa dohaintza-hartzaileak bere gain hartuta.
--------------------------	---

4) Por último, el apartado “Estadísticas” de la sección de “Referencias”, elaborado por el Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco, **Juan Carlos García Amézaga**, incluye en este número de Zergak información sobre la recaudación por tributos concertados acumulada por las Diputaciones Forales en el periodo enero-octubre de 2006. Este periodo de 10 meses, suficientemente significativo para estimar cual será el comportamiento de la recaudación tributaria en el año 2006, arroja un balance claramente expansivo (cerca del 10% de incremento respecto a la recaudación contabilizada en el mismo periodo del año anterior).

La sección de “Información desde la Administración” acompaña una relación de la normativa tributaria que ha sido aprobada en Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra y territorio común entre el 15 de julio y el 14 de diciembre de 2006.

Por último, sugerimos al lector interesado en completar la información útil sobre materia tributaria foral, que acceda a los espacios destinados a este fin en las propias páginas web de cada uno de los tres territorios históricos de la CAPV (www.alava.net, www.bizkaia.net, www.gipuzkoa.net) y en la página web del Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno Vasco (www.ogasun.ejgv.euskadi.net), desde la que se puede acceder a la aplicación “Código Fiscal Foral” que ofrece una versión integrada de la normativa tributaria de los tres territorios históricos.

4) Azkenik, “Aipamenak” ataleko “Estatistikak” azpiatalak, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Saileko Diru-sarrerak Kudeatzeko eta Dirubilketak Aztertzeko zerbitzuburu **Juan Carlos García Amézaga** jaunak egindakoak, Zergak-en zenbaki honetan barne hartzen du Foru Aldundiek 2006ko urtarriletik urrira bitartean metatutako zerga itunduengatik bildutako diruari buruzko informazioa. 10 hileko epe hori behar bezain esanguratsua da 2006. urteko zerga-bilketan zein jarrera izango den aurreikusteko, eta balantze hedakorra egiten du argi eta garbi (aurreko urtean aldi horretan kontabilizatutako diru-bilketarekin alderatuta, ia % 10eko hazkundera).

“Administrazioaren informazioa” atalean 2006ko uztailearen 15etik abenduaren 14ra bitartean Araban, Bizkaian, Gipuzkoan, Euskal Autonomia Erkidegoan eta Nafarroako Foru Erkidegoan eta lurralde komunean onartu den zergaarautegiaren zerrenda biltzen da.

Azkenik, foru zerga-arloari buruzko informazio erabilgarria osatu nahi duen irakurleak EAEko hiru lurralde historikoetako webguneetan (www.alava.net, www.bizkaia.net, www.gipuzkoa.net) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Sailaren webgunean (www.ogasun.ejgv.euskadi.net) helburu horretara bideratutako guneeetara jo dezake; bertatik hiru lurralde historikoetako zerga-arautegiaren bertsio osatua eskaintzen duen “Zergei buruzko Foru Kodea” aplikazioan sar daiteke.

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/CCCTBVVPO35consolidationFINAL_en.pdf

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBVVPO35consolidationFINAL_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 BICCIS 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 BICCIS, 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 BICCIS 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 BICCIS.
- 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 BICCIS.

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 imponibles 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 permitan 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 intragru-

po 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 intragrupa, 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 intragrupa a precio de coste. Podría implicar alguna carga administrativa adicional y un entendimiento común sobre el concepto del precio de coste.
- Las transacciones intragrupa 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 saber *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 BICIS, los beneficios deben ser eliminados a través del procedimiento de consolidación;
- Si los beneficios se distribuyen entre dos empresas que aplican la BICIS pero pertenecen a dos grupos distintos, la deducción fiscal por doble imposición debería decidirse en función de las normas de la BICIS;
- Dividendos entrantes: una empresa que no aplica las normas de la BICIS paga los dividendos a otra que si las aplica.
- Dividendos salientes: una empresa que no aplica las normas de la BICIS (sino las de su propio Estado miembro) recibe dividendos de una empresa que aplica las normas relativas a la BICIS. 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 BICIS, 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.

Finalmente, otros expertos consideran que la distribución de los dividendos en un grupo de empresas que aplica la BICIS 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 si 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/pri/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.

E studios y Colaboraciones

DERECHO DE LA COMPETENCIA EN LA UNIÓN EUROPEA: AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER FISCAL

JOSÉ ANTONIO CAYERO BILBAO (*)

I.- INTRODUCCIÓN.

II.- LAS AYUDAS DE ESTADO INCOMPATIBLES CON EL MERCADO COMÚN.

II.1.- El principio de libre competencia.

II.2.- Definición de ayuda de Estado.

- a) Ventaja económica para el perceptor o beneficiario de las mismas.
- b) Transferencia de recursos públicos.
- c) Selectividad o especificidad de la ayuda.
- d) Falseamiento de la competencia.
- e) Que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

II.3.- Principio de incompatibilidad de las ayudas estatales y sus adaptaciones.

III.- LAS AYUDAS DE ESTADO FISCALES.

III.1.-Ventaja económica.

III.2.-Fondos públicos.

III.3.-Afectación de la libre competencia y de

los intercambios intracomunitarios.

III.4.-Selectividad o especificidad.

IV.-EL CONCIERTO ECONÓMICO DEL PAÍS VASCO Y LAS AYUDAS DE ESTADO.

IV.1.-Sus fundamentos institucionales.

IV.2.-Los principios generales del Concerto Económico.

IV.3.-Significado competencial del régimen de concierto económico.

IV.4.-Límites a la capacidad normativa de los Territorios Históricos.

IV.5.-Contenido del Concerto Económico.

IV.6.-Rasgos característicos del Concerto Económico.

a) Sistema a riesgo unilateral.

b) La naturaleza paccionada del Concerto Económico y su procedimiento de aprobación.

IV.7.-El Concerto Económico y las ayudas de Estado.

(*) Licenciado en Derecho (Gobierno Vasco).

I. INTRODUCCIÓN.

El Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (TCE), en la versión dada por el Tratado de Maastrich de 7 de febrero de 1992 y el Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997, modificado, a su vez, por el Tratado de Niza de 26 de febrero de 2001, regula en el Título VI las normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones. Concretamente, dedica su Capítulo 1 a establecer normas sobre competencia y la Sección 2ª de éste contiene la normativa de la Unión Europea sobre las ayudas otorgadas por los Estados: artículos 87 a 89. El Tratado por el que se establece una Constitución para Europa firmado en Roma el 29 de octubre de 2004 dedica los artículos III-167 a III-169, incardinados en la Subsección 2, *ayudas otorgadas por los Estados miembros*, de la Sección 5, *normas sobre competencia*, del Capítulo I, *mercado interior*, del Título III, *políticas y acciones internas*, de la Parte III, *de las políticas y el funcionamiento de la Unión*, a la regulación de las ayudas de Estado y lo hace en términos prácticamente idénticos a como lo hace el Tratado vigente.

Los citados artículos 87 a 89 son la materialización de los fines y acciones establecidos en los artículos 2 y 3 del TCE, según los cuales, *la Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 4 ... un alto grado de competitividad* (artículo 2), para ello *la acción de la Comunidad implicará, en las condiciones y según el ritmo previstos en el presente Tratado un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior* [artículo 3, g)].

Por lo tanto, la efectiva integración europea pasa, en el terreno económico, por eliminar todos

aquellos elementos que puedan amenazar el buen funcionamiento del mercado común, entre los que se encuentran las ayudas estatales destinadas a beneficiar a empresas que, por ello, las coloca en mejor posición que las que no las reciben, introduciendo, por consiguiente, una discriminación que menoscaba la libre competencia, esencial para la configuración de un mercado común.

La incompatibilidad con el mercado común de las ayudas de los Estados miembros constituye el principio general del que parte el TCE (artículo 87.1), para de inmediato recoger una serie de excepciones, que son las contenidas en el propio número 1 y en los números 2 y 3 del artículo 87, además de otras, algunas recogidas en el articulado del TCE.

Evidentemente, este régimen de las ayudas de Estado ineludiblemente debía venir acompañado de un sistema de control de las mismas que el TCE regula en el artículo 88. Este sistema de control se caracteriza fundamentalmente por ser un control previo, en la medida que obliga a los Estados miembros a comunicar sus programas de ayudas a la Comisión Europea, la cual deberá aprobarlos. Precisamente, el ejercicio de esta labor de control de las ayudas estatales ha permitido a la Comisión codificar, en función de enfoques determinados, los criterios que permiten precisar qué ayudas estatales son compatibles con el mercado común. Tales criterios han sido y son de los más variados: dimensión de la empresa beneficiaria, la localización geográfica, el sector de actividad o la finalidad de la ayuda. Por otra parte, la Comisión ha garantizado la publicación de tales enfoques y criterios en aras a informar a los agentes involucrados en las mismas (Estados miembros y empresas), en particular, y a todos los interesados, en general, dando cumplimiento de esta manera a un elemental principio de seguridad jurídica.

Dicen así los artículos 87, 88 y 89 del TCE:

Artículo 87.

1. Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

2. Serán compatibles con el mercado común:

a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos;

b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional;

c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división.

3. Podrán considerarse compatibles con el mercado común:

a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo;

b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro;

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las

condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;

d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común;

e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión.

Artículo 88.

1. La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común.

2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado común en virtud del artículo 87, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

Si el Estado de que se trate no cumpliera esta decisión en el plazo establecido, la Comisión o cualquier otro Estado interesado podrá recurrir directamente al Tribunal de Justicia, no obstante lo dispuesto en los artículos 226 y 227.

A petición de un Estado miembro, el Consejo podrá decidir, por unanimidad y no obstante lo dispuesto en el artículo 87 o en los reglamentos previstos en el artículo 89, que la ayuda que ha concedido o va a conceder dicho Estado sea considerada compatible con el mercado común, cuando circunstancias excepcionales justifiquen dicha decisión. Si, con respecto a esta ayuda,

la Comisión hubiere iniciado el procedimiento previsto en el párrafo primero del presente apartado, la petición del Estado interesado dirigida al Consejo tendrá por efecto la suspensión de dicho procedimiento hasta que este último se haya pronunciado sobre la cuestión.

Sin embargo, si el Consejo no se hubiere pronunciado dentro de los tres meses siguientes a la petición, la Comisión decidirá al respecto.

3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común con arreglo al artículo 87, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.

Artículo 89.

El Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 87 y 88 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 88 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento.

El análisis que aquí se presenta pretende un estudio limitado de las ayudas de Estado en el marco del TCE, en concreto de aquellas que se materializan en forma de medidas fiscales y la problemática que suscitan. Por lo tanto, no será objeto del mismo otras materias que por su extensión y amplitud desbordarían el objeto de este trabajo, a saber: las ayudas declaradas compatibles con el mercado común de los apartados 2 y 3 del artículo 87 y el procedimiento de notificación y control por parte de la

Comisión Europea del artículo 88.

Por otro lado, no hay que olvidar que la regulación del TCE se ha complementado con la regulación de regímenes específicos en algunos sectores industriales como la minería del carbón, de la construcción naval y de los transportes terrestres, marítimos y aéreos. Tales regulaciones especiales contienen singularidades relativas al concepto de ayuda de Estado, al alcance y la forma de la obligación de notificar tales ayudas a la Comisión por parte de las autoridades nacionales, así como de la obligación de la Comisión de controlarlas.

Por lo demás, la metodología que desarrollaremos para abordar el estudio de las ayudas de Estado que adopten la forma de medidas fiscales consistirá en dividir el mismo en tres partes bien diferenciadas: una primera, en la que se analizarán las ayudas de Estado desde una perspectiva general y común a todas ellas; otra segunda en la que se expondrán las peculiaridades propias de las medidas fiscales y su consideración como ayudas de Estado; y terminar con una última parte en la que se explicarán la incidencia que la consideración de las medidas fiscales como ayudas de Estado está teniendo en el País Vasco (y, por ende, en Navarra) y en su régimen de Concierto Económico.

II. LAS AYUDAS DE ESTADO INCOMPATIBLES CON EL MERCADO COMÚN.

La actividad de las Administraciones públicas se proyecta de distinta forma, variando sus técnicas y características según los objetivos concretos que pretenda el Estado. Para la satisfacción de las distintas y variadas necesidades de los individuos, las Administraciones disponen, fundamentalmente, de cuatro formas básicas de intervención estatal en función de los medios utilizados y de los efectos que

producen sobre los derechos y libertades de los ciudadanos: actividad de policía, actividad prestacional o de servicio público, actividad de gestión económica y actividad de fomento. Y es precisamente en este último tipo de actividad, en cuanto actuación administrativa no coercitiva dirigida a satisfacer indirectamente ciertas necesidades consideradas de carácter público protegiendo o promoviendo las actividades de los particulares o de otros entes públicos que directamente las satisfacen, en el que se enmarcan las medidas fiscales que constituyen ayudas de Estado.

Por consiguiente, la actividad de fomento implica la concesión de ventajas económicas o jurídicas para las empresas que se quieren potenciar. Ahora bien, el desarrollo de la actividad de fomento puede afectar principios fundamentales como son: el de libre competencia, el derecho a la libertad de empresa y el derecho de igualdad.

En definitiva, las ayudas de los Estados a sus empresas se perciben en la actualidad como una fuente de distorsión en el mercado, no sólo ya europeo, sino también mundial. De ahí la prohibición que con carácter general se recoge en el artículo 87.1 del TCE, que no es sino una respuesta a la lógica que se deriva del derecho a la competencia y de los principios jurídicos básicos en los que se basa.

II.1 EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA.

El desarrollo y funcionamiento de la Unión Europea se asienta en las políticas de mercado abierto y de libre competencia entre todas las empresas de los Estados miembros, las cuales funcionan, a su vez, como principios fundamentales de la normativa comunitaria, según se desprende de los artículos 81 a 89 del TCE. En efecto, la esencia del mercado in-

terior se encuentra, en definitiva, en el principio de igualdad que permite a las empresas competir en el mercado de cualquier Estado miembro en igualdad de condiciones.

Uno de los fines primordiales de la política de competencia es potenciar la libre competencia en el ámbito comunitario y con ello desarrollar una economía de mercado abierta y, por ende, la realización de un mercado interior o único, en el que se asegure el libre acceso al mercado de las empresas y sus productos en igualdad de condiciones, así como la libertad del consumidor o usuario para elegir la opción más ventajosa o competitiva. La política de la competencia es, por consiguiente, uno de los motores o impulsores de la construcción europea, en el que tienen poco sentido las prácticas de restricción de la competencia.

La Unión implica el respeto del principio de economía de mercado y buena parte del TCE se dedica a preservar dicho principio: prueba de ello son sus normas sobre las libertades de circulación de factores de producción y sobre competencia. La libre competencia se regula en el artículo 3, g) del TCE como *un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior* y se desarrolla en el Título VI *Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de legislaciones*, Capítulo 1, Secciones 1ª y 2ª, artículos 81 a 89. Así, una consolidada jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia (TEJ) se ha venido pronunciando en el sentido de identificar la exigencia de una competencia no falseada con la existencia en el mercado de una competencia efectiva, funcional o practicable, es decir, del nivel de competencia necesario para garantizar el desarrollo del mercado interior, para lo cual será imprescindible que los agentes económicos tengan libertad de acceso a dicho mercado, así como el desarrollo de su actividad económica en igualdad de condiciones con

respecto a sus competidores (Sentencia de 25 de octubre de 1977, Asunto 26/1977).

La defensa de la competencia y del mercado común constituye, pues, una de las políticas más relevantes de la Unión Europea, de tal manera que la doctrina científica al identificar los fundamentos jurídicos y económicos de las políticas de liberalización comunitarias, resalta la importancia de tales principios puesto que el Mercado Común precisa de una lógica interna e institucional basada en la libre competencia, en el que las mercancías, los servicios, los capitales y las personas pudieran moverse sin trabas y del adecuado desarrollo de la libertad de competencia y del mercado interior dependerá el logro de los beneficios económicos que se les atribuye: la creación de puestos de trabajo, aumento de la inversión y del crecimiento económico, reducción de costes que redundará en beneficio de los consumidores, y, en definitiva, implicará, asimismo, un aumento de los ingresos públicos. Es decir, la competencia interna y comunitaria trae consigo un mayor bienestar para el conjunto de los ciudadanos de la Unión, por lo que su defensa ha de prevalecer frente a los intereses particulares de los Estados miembros.

El principio de libertad de competencia y el sistema de libre mercado se encuentra presente a lo largo del articulado del TCE. Efectivamente, el artículo 2 señala que *La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 4, un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social, la igualdad entre el hombre y la mujer, un crecimiento sostenible y no inflacionista, un alto grado de competitividad y de convergencia de los resulta-*

dos económicos, un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros. Y para la consecución de tales fines, el artículo 3 de TCE establece las condiciones en que deberá desarrollarse la acción Comunitaria, destacando, entre otras, a los efectos que aquí interesa, el desarrollo de una política comercial común y de un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior. El artículo 4, por su parte, dispone que *1. Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la acción de los Estados miembros y de la Comunidad incluirá, en las condiciones y según el ritmo previsto en el presente Tratado, la adopción de una política económica que se basará en la estrecha coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros, en el mercado interior y en la definición de objetivos comunes, y que se llevará a cabo de conformidad con el respeto al principio de una economía de mercado abierta y de libre competencia. 2. Paralelamente, en las condiciones y según el ritmo y procedimientos previstos en el presente Tratado, dicha acción implicará la fijación irrevocable de tipos de cambio con vistas al establecimiento de una moneda única, el ecu, la definición y la aplicación de una política monetaria y de tipos de cambio única cuyo objetivo primordial sea mantener la estabilidad de precios y, sin perjuicio de dicho objetivo, el apoyo a la política económica general de la Comunidad, de conformidad con los principios de una economía de mercado abierta y de libre competencia...*

Y, en fin, el artículo 5 se refiere al cumplimiento de los objetivos comunitarios como límite al ejercicio de las competencias de la Unión Europea, mientras que el artículo 10 se dirige a los Estados miembros para que adopten *las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de*

las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad. Facilitarán a esta última el cumplimiento de su misión. Los Estados miembros se abstendrán de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del presente Tratado.

Pero, el principio de libre competencia se encuentra garantizado fundamentalmente en la regulación contenida en el Capítulo 1, *normas sobre competencia*, del Título VI, *normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones*, Capítulo estructurado en dos Secciones, una primera que contiene disposiciones aplicables a las empresas, artículos 81 a 86, en los que se regulan los acuerdos, decisiones y prácticas entre empresas incompatibles con el TCE, así como las empresas públicas a las que el Estado otorgue derechos exclusivos y a las empresas que presten servicios de interés económico general. Y una segunda Sección dedicada a las ayudas otorgadas por los Estados en la que se contiene el artículo 87 donde se declara la incompatibilidad con el mercado común de las ayudas públicas.

En suma, el principio de libre competencia junto con el sistema de libre mercado son principios fundamentales para el desarrollo y funcionamiento de la Unión Europea, puesto que de su correcta aplicación se derivan importantes beneficios en términos de eficiencia y economía tanto para los Estados miembros como para los agentes económicos que operan en los mismos. Así es, la competencia constituye el mejor mecanismo para maximizar el bienestar económico del ciudadano a través de una mayor eficiencia en la asignación de recursos y a través del desarrollo de nuevas tecnologías que permiten una mejor utilización de los recursos existentes.

Pues bien, el logro de tales objetivos puede verse afectado por prácticas provenientes de las propias empresas por medio acuerdos colusorios, abusos de posición dominante o de las operaciones de concentración o del sector público mediante el otorgamiento de derechos exclusivos, creación de monopolios naturales y la concesión de ayudas públicas. De ahí la preocupación del TCE por evitar que se produzcan este tipo de prácticas atentatorias al principio de libre competencia y al sistema de libre mercado.

En este contexto, el TCE sienta como principio general el de la incompatibilidad de las ayudas públicas con el principio de libre competencia y con el mercado común y, en la medida que pueden incidir en la igualdad y en la libertad de actuación de los operadores económicos, son objeto de observación y control por las instituciones comunitarias, en especial, por la Comisión. Así, la propia Comisión Europea en sus directrices comunitarias sobre ayudas de Estado de salvamento y de reestructuración de empresas en crisis ha manifestado que la financiación de empresas con recursos públicos ha de ajustarse a las reglas derivadas del principio de libre competencia, puesto que, de lo contrario, constituye un elemento distorsionador que retrasa el proceso de cambio estructural, manteniendo empresas que de otra manera desaparecerían, en perjuicio de otras que tienen que soportar el peso del cambio estructural, amén de que dificulta la convergencia económica en términos de déficit presupuestario.

En efecto, sea cual fuere el concepto de competencia del que se parta, las ayudas de Estado pueden implicar una obstrucción en el sistema de libre competencia inherente al mercado común, en la medida que pueden interferir en el propio sistema económico, dado que las ayudas públicas, por definición, implican un proceso selectivo que beneficia la actividad económica de ciertas empresas y, al mis-

mo tiempo, perjudica la de otras. Además, las ayudas públicas quebrantan las libertades de circulación y de mercado ya que actúan como medidas proteccionistas que dificultan la llegada al mercado de otras empresas no beneficiarias de la ayuda pública. Y, finalmente, las ayudas públicas afectan a la efectividad y eficiencia del sistema económico, puesto que consiguen que empresas ineficientes que de otra manera saldrían o desaparecerían del mercado se mantengan artificialmente en él. En palabras de la Comisión *las ayudas se utilizan como una forma de proteccionismo para favorecer los productos nacionales, para ofrecerles ventajas en competencia, para evitar la adaptación estructural necesaria: en resumen para trasladar las dificultades a los competidores de otros Estados miembros. A la vista de la importancia del comercio de productos industriales en la Comunidad, estas ayudas, aunque pueden parecer beneficiosas desde un punto de vista nacional a corto plazo, pueden amenazar y poner en peligro la unidad del mercado común cuya propia existencia y desarrollo constituye la mejor posibilidad de superar la recesión económica. En este contexto, el control de las ayudas estatales llevada a cabo por la Comisión de acuerdo con los poderes que le confieren los artículos 92 y ss. (actualmente artículos 87 y ss.) del Tratado CEE adquiere cada vez más importancia en el desarrollo de la Comunidad y en particular en el mantenimiento de la unidad del Mercado Común.* (Duodécimo Informe de la Comisión sobre Política de la Competencia). La libre competencia es, pues, la esencia del derecho a la libertad económica y del principio de igualdad.

Las ayudas públicas suponen, pues, una ventaja para la empresa beneficiaria que mejora su situación patrimonial que, cuando se utiliza para favorecer las empresas nacionales frente a las extranjeras dificulta enormemente no sólo la entrada sino, incluso, el mantenimiento de empresas extranjeras, des-

virtuando de esta manera el mercado común y el principio de libre competencia. Las ventajas económicas suponen una asignación ineficiente de los recursos económicos que limitan el libre acceso al mercado de nuevas empresas e implican una discriminación a favor de las empresas beneficiarias en la medida que su posición competitiva se refuerza frente a las empresas competidoras.

De ahí que las ayudas públicas se configuren en la Unión Europea como una materia fuertemente regulada a fin de evitar los posibles daños que produciría al principio de libre competencia y al sistema de mercado abierto una política indiscriminada de ayudas públicas por parte de cada uno de los Estados Miembros respecto a sus empresas. En este sentido, el principio de libre competencia constituye en el ámbito de la Unión Europea un límite a la actividad de fomento de los Estados miembros. Ciertamente, el Ordenamiento Jurídico Comunitario no llega a eliminar las ayudas públicas, pero introduce mecanismos de control dirigidos a garantizar aquél en un medido equilibrio con el mantenimiento de las ayudas públicas.

En definitiva, la inclusión del artículo 87 en el Capítulo del TCE dedicado a las normas comunes sobre competencia tiene una lógica razón de ser: salvaguardar que las ayudas concedidas por los Estados miembros no atenten al principio comunitario de libre competencia. No en vano el establecimiento de un auténtico mercado interior y de un sistema de competencia no falseado exige que se prohíba a los Estado miembros conceder ayudas que falseen o amenacen con falsear la competencia y el comercio intracomunitario.

II.2. DEFINICIÓN DE AYUDA DE ESTADO.

La declaración de incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior es un desa-

rrollo parcial de lo previsto en el artículo 3,f) del TCE, es decir, la incompatibilidad es la aplicación en el ámbito de las ayudas de Estado del principio general de prohibición de discriminaciones en el ámbito comunitario. No obstante, el artículo 87.1 no aporta ninguna definición del concepto de ayuda de Estado, ni contiene una relación de las ayudas que declara incompatibles, lo cual hubiera servido para determinar las ayudas prohibidas por el artículo 87.1 del TCE. No obstante, también es cierto que la propia definición del concepto de ayuda abriría la puerta para que los Estados miembros adoptaran medidas o ayudas que escaparan de la misma, amén de que la propia actividad administrativa de fomento está continuamente reinventando nuevos tipos de medida que obligarían a una revisión y adaptación permanente de aquélla definición.

El artículo 87.1 del TCE simplemente se limita a señalar cuales son su origen y efectos para ser considerados como ayudas de Estado: de una parte, han de ser otorgadas por los Estados miembros o mediante fondos estatales y, de otra, han de afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros por falsear o amenazar falsear la competencia al favorecer a determinadas empresas o producciones. Es decir, de la regulación contenida en el artículo 87.1 del TCE puede extraerse un concepto amplio de ayuda de Estado, puesto que se refiere a cualquier ventaja económico-financiera otorgada por el Estado o mediante fondos estatales a determinadas empresas que falseen o amenacen falsear la competencia y que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Dos son pues los elementos esenciales de la ayuda a efectos del artículo 87.1, según la jurisprudencia del TEJ: la existencia de un beneficio económico y la intrascendencia tanto de su configuración como de su propósito u objeto. Con carácter general podría decirse que las ayudas públicas son ayudas financieras

efectuadas por el Estado o mediante fondos públicos que, directa o indirectamente, favorecen a una empresa o producto determinado. Es decir, el artículo 87 se limita a describir las condiciones o elementos de una ayuda determinantes de su prohibición.

Tanto el TEJ como la propia Comisión han ido delimitando progresivamente el concepto de ayuda de Estado. Según el TEJ, estamos en presencia de una ayuda pública cuando se concrete en una determinada medida que conlleve una carga pecuniaria para el erario público, sin que la ventaja concedida a la empresa comporte una contrapartida a favor del Estado (Sentencias de 17 de marzo de 1993, asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91 y de 14 de octubre de 1984, asunto 248/84) o, como señala la Sentencia del TEJ de 2 de julio de 1974, por ayuda pública ha de entenderse la obtención de un beneficio económico que mejore o pueda mejorar la situación financiera de una empresa. La Sentencia de 27 de marzo de 1980, Asunto 61/79, por su parte, define la ayuda pública como aquella decisión de un Estado miembro en la que, para el logro de objetivos económicos y sociales y en virtud de decisiones unilaterales y autónomas, ponen en disposición de las empresas o de otros entes determinados recursos o les procuran ventajas destinadas a favorecer la realización de aquellos objetivos económicos y sociales. Por otra parte, según la Sentencia de 14 de noviembre de 1984, estaremos también en presencia de una ayuda de Estado aun cuando la concesión de la ayuda quede condicionada al cumplimiento de determinados requisitos, basta que la empresa disfrute de un beneficio económico al que la empresa no hubiera podido acceder en condiciones normales de mercado. O, como indica la Sentencia de 5 de octubre de 1999, dentro del concepto de ayuda es posible englobar cualesquiera ventajas concedidas por las autoridades públicas que, bajo diversas formas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el

presupuesto de una empresa.

Por tanto, el TEJ y la Comisión han defendido un concepto amplio y general que englobe la mayoría de las ayudas públicas. Así, en el concepto de ayudas de Estado incompatibles con el mercado común y con el principio de libre competencia destacan los siguientes rasgos: en primer lugar, comprende todas las medidas o intervenciones directas o indirectas de los poderes públicos relacionadas con la producción, la comercialización y el comercio exterior que confieran ventajas económicas al disminuir las cargas que normalmente deben soportar las empresas beneficiarias; además, se extiende también a las asignaciones de las exacciones que resulten obligatorias por la intervención de los poderes públicos, sin que resulte necesario distinguirlas de las ayudas concedidas por órganos públicos o privados del Estado; y, por último, con ayudas públicas se alude a las ayudas que puedan llevar implícitas las medidas de financiación tomadas por los Estados miembros de las empresas beneficiarias, sobre todo en el caso de las empresas públicas, y que no se consideren capital a riesgo suministrado a una sociedad de acuerdo con las prácticas normales de una economía de mercado.

Asimismo, la jurisprudencia del TEJ ha diferenciado nítidamente el concepto de ayuda pública del de subvención, si bien aquélla comprende a ésta, la noción de ayuda pública tiene un significado mucho más amplio que el de subvención, ya que ésta comporta *...una prestación en metálico o en natura ... mientras que la noción de ayuda, es sin embargo más general que la noción de subvención, porque comprende no solamente prestaciones positivas, tales como las propias subvenciones, sino igualmente intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra,*

son de una idéntica naturaleza y tienen efectos idénticos (Sentencias de 21 de febrero de 1961, asunto 30/59, de 15 de marzo de 1994, asunto 387/92, de 11 de julio de 1996, asunto 39/94 y de 17 de junio de 1999, asunto C-295/97). El término ayuda, en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del TCE, implica necesariamente la existencia de ventajas otorgadas directa o indirectamente mediante fondos estatales o que constituyan una carga adicional para el Estado o para los organismos designados o instituidos al efecto (Sentencia de 7 de mayo de 1998, asuntos acumulados C-52/97 a C-54/97).

En conclusión, el concepto de ayuda estatal a los efectos del artículo 87.1 del TCE incluye un concepto general que contiene cualquier tipo de medida imputable a los poderes públicos que suponga una ventaja económica a una empresa, independientemente de la forma en que se concrete aun cuando no comporte una transferencia efectiva de fondos públicos desde la Administración hasta las empresas beneficiadas. Lo determinante es entonces –para calificar la medida como ayuda– la ventaja económica que produce en el operador económico por suponer una compensación que le disminuye las cargas que debe afrontar en el respectivo mercado, ventaja que supone un trato de favor con respecto al tratamiento aplicado a los competidores que se encuentran en iguales circunstancias de hecho y de derecho que la favorecida por la ventaja.

A tenor del artículo 87.1 del TCE, la ayuda de Estado incompatible con el mercado común y con el principio de libre competencia es aquélla que contiene una serie de elementos o condiciones que para el TEJ y la Comisión se concretan en los siguientes: han de suponer una ventaja económica para el perceptor o beneficiario de la misma; ha de constituir una transferencia de recursos públicos; han de tener carácter selectivo; han de falsear la compe-

tencia; han de afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros. Veámoslos separadamente.

a) Ventaja económica para el receptor o beneficiario de las mismas.

Las ayudas de Estado han de suponer una ventaja económica que la empresa o empresas no hubieran obtenido en el desempeño normal de la actividad. O, dicho en otros términos, tal ventaja ha de ser tal que en condiciones normales no realizaría un inversor privado en el mercado, tal como señala el TEJ, entre otras, en su Sentencia de 21 de marzo de 1990, asunto C-142/87. De ahí que tanto la Comisión como el TEJ hayan incluido en el concepto de ayuda pública una amplísima gama de supuestos, a saber: subvenciones, exoneraciones de impuestos y tasas, exoneraciones de tasas parafiscales, bonificaciones de intereses o concesión de créditos a muy bajo interés o sin interés, garantías de préstamos en condiciones favorables, cesión de inmuebles o terrenos de forma gratuita o en condiciones particularmente favorables, suministro de bienes o servicios en condiciones preferentes o precios especiales en el suministro de fuentes energéticas, cobertura de pérdidas de explotación o cualquier otra medida de efecto equivalente, facilidades de pago, toma de participaciones en ampliaciones de capital para ayudar a que la empresa salga de una situación económica difícil, etc.

Como decimos, es irrelevante tanto la forma que puedan adoptar las ventajas en cuestión, pudiendo concederse de las más variadas formas y circunstancias, como la finalidad perseguida por la ayuda. En este sentido, a juicio de la Comisión y del TEJ, es indiferente que con la concesión de la ayuda el Estado busque compensar posibles desventajas comparativas reales soportadas por las empresas, puesto que lo verdaderamente importante son las conse-

cuencias que de la misma se derivan, es decir, los efectos que produzca sobre la competencia (Sentencias de 29 de abril de 2004, asunto C-159/01, de 29 de febrero de 1996, C-56/93, de 26 de septiembre de 1996, C-241/94, de 17 de junio de 1999, C-75/97, de 2 julio de 1976 y de 14 de noviembre de 1984). Es indiferente, asimismo, el medio jurídico empleado para articular la ayuda, bien sea una ley, un reglamento o cualquier actividad administrativa.

Tales ventajas o beneficios deben ser interpretados de forma objetiva: basta con que la ayuda comporte una mejora económica para el beneficiario con relación a aquellas otras que no la reciben, sin que sea preciso que la ayuda sitúe al beneficiario en una situación competitiva superior y absoluta respecto a las demás empresas.

Para el TEJ es ayuda de Estado cualquier ventaja concedida por las autoridades públicas a una empresa, sin remuneración alguna o con una remuneración que sólo refleja de manera mínima el importe en que puede evaluarse la ventaja en cuestión. Es decir, la cuestión determinante no es si el beneficiario de la ayuda recibe algo a cambio de nada, sino si obtiene una ventaja que no habría recibido normalmente. Por tanto, este concepto de ayuda de Estado comprende tanto las aportaciones de recursos a una empresa como cualquier reducción de las cargas a las que la empresa debería hacer frente en condiciones normales, permitiéndole realizar un ahorro. Por consiguiente, una ayuda estatal que tuviera por misión compensar a una empresa de una desventaja objetiva que recayera sobre ella no tendría la consideración de ayuda de Estado.

Tanto el TEJ como la Comisión vienen considerando que existirá una ventaja económica siempre que el beneficiario reciba un valor económico que el mercado no le habría aportado (Sentencia de 11

de julio de 1996). Como complemento de dicho criterio, la Comisión ha entendido que dicha ventaja se producirá cuando los fondos públicos se reciban fuera de las condiciones de mercado o en circunstancias tales que un operador privado, basándose en las expectativas de rentabilidad de su inversión y con independencia de toda consideración de carácter social o de política regional o sectorial, no se hubiera decidido a realizar dicha operación. Es decir, lo determinante para catalogar una ayuda de Estado como contraria al principio de libre competencia y al mercado común es comprobar si la ventaja económica consistente en una transferencia de recursos públicos sigue o no la lógica del mercado, de tal forma que si de este análisis se concluye que un operador privado no hubiera actuado como lo hizo la autoridad que otorgó la ayuda, en principio cabe apreciar la existencia de una ayuda estatal susceptible de quedar incluida en el ámbito del artículo 87 del TCE (Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 14 de diciembre de 2000, Asunto T-613/97). Esta técnica se conoce como método del inversor privado. Este método, sin embargo, no puede establecerse con criterios generales ya que depende de las circunstancias de la empresa y del sector en que opera; corresponderá, en consecuencia, a la empresa beneficiaria o a la Administración pública otorgante de la ayuda, demostrar que actúan como lo hubiera hecho un inversor privado.

No obstante, el TEJ en su Sentencia Altmark Trans consideró que no son ayudas estatales las subvenciones públicas destinadas a compensar las prestaciones realizadas por las empresas beneficiarias para el cumplimiento de obligaciones de servicio público. Dice así la citada Sentencia: *Si una intervención estatal debe considerarse una compensación que constituye la contrapartida de las prestaciones realizadas por las empresas beneficiarias para el cumplimiento de obligaciones de ser-*

vicio, de forma que estas empresas no gozan, en realidad, de una ventaja financiera y que, por tanto, dicha intervención no tiene por efecto situar a estas empresas en una posición competitiva más favorable respecto a las empresas competidoras, tal intervención no está sujeta al artículo 92, apartado 1, del Tratado. No obstante, el TEJ en la propia Sentencia, y en otras posteriores, señala que la exclusión de tales subvenciones del régimen comunitario de las ayudas de Estado queda condicionada al cumplimiento de los cuatro requisitos siguientes:

- a) En primer lugar, la empresa beneficiaria debe estar efectivamente encargada de la ejecución de obligaciones de servicio público, obligaciones que deben estar perfectamente definidas.
- b) Además, los parámetros para el cálculo de la compensación deben establecerse previamente de forma objetiva y transparente. De esta manera se evita que la compensación otorgue a la empresa beneficiaria una ventaja económica que la coloque en una situación favorable con respecto a las competidoras.
- c) Por otra parte, la compensación no puede superar el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, para lo que habrá que tener en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones.
- d) Por último, cuando la elección de la empresa encargada de ejecutar obligaciones de servicio público, en un caso concreto, no se haya realizado en el marco de un procedimiento de contratación pública que permita seleccionar al candidato capaz de prestar estos servicios originando el menor coste para la colectividad, el nivel de la compensación necesaria debe calcularse sobre la base de un análisis de los costes que una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada en medios de trans-

porte para poder satisfacer las exigencias de servicio público requeridas, habría soportado para ejecutar estas obligaciones, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonables por la ejecución de estas obligaciones.

El régimen jurídico de las compensaciones por la ejecución de obligaciones de servicio público es ciertamente complejo, de ahí que la Comisión Europea adoptase la Decisión 2005/842/CE relativa a la aplicación de las disposiciones del artículo 86.2 al TCE a las ayudas estatales en forma de compensación por servicio público concedidas a algunas empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general, Decisión que fue completada por la adopción por la Comisión Europea del Marco comunitario sobre ayudas estatales en forma de compensación por servicio público.

b) Transferencia de recursos públicos.

El artículo 87.1 del TCE se refiere exclusivamente a aquellas medidas que supongan una transferencia de recursos públicos otorgada por los Estados miembros, bien sea directamente o a través de organismos intermedios, públicos o privados, transferencia que puede adoptar cualquier forma (Sentencia del TEJ de 2 de febrero de 1988).

Tanto el TEJ como la Comisión han interpretado ampliamente esta condición, al entender que han de considerarse ayudas de Estado tanto las concedidas por el Estado en un sentido laxo comprendiendo en él no sólo los órganos del poder central, sino también los entes territoriales descentralizados en cualquiera de sus niveles, Regional (Autonómico) o Local, interviniendo en ejercicio de sus competencias (Sentencia del TEJ de 14 de octubre de 1984, Asunto 284/84). Ciertamente, el citado precepto distingue entre ayudas de Estado o mediante recur-

sos públicos, pero ello no tiene más virtualidad que la de incluir en el concepto de ayuda de Estado todas las modalidades de ayuda previstas por organismos públicos o privados nombrados o instituidos por el Estado, interpretando por organismo público o privado el encargado de llevar a cabo la concesión de las ayudas estatales, siendo éste el elemento esencial de las mismas para ser consideradas ayudas de Estado: que sean imputables al Estado y que sea el Estado el que las financie. Este criterio de la imputabilidad pretende determinar si los organismos que otorgan las ayudas actúan de manera autónoma o dependiente del Estado en virtud de un poder de control de éste sobre aquéllos o de una influencia determinante que ejerza sobre ellos. El que sean financiadas por el Estado permite comprobar que la ayuda fue efectivamente financiada directa o indirectamente mediante recursos públicos. Esto es, la posición del Estado no condiciona su relación con la ayuda y, aunque el Estado ayude por medio de intermediarios, incluso privados (como sucede en el caso resuelto por la STEJ de 30 de enero de 1985, Asunto 290/83), o si los fondos en que consiste la ayuda se mezclan con fondos privados, se considerará la ayuda como estatal. Por lo tanto, basta con que una empresa haya recibido una ventaja por medio de una actuación estatal para que estemos en presencia de una ayuda de Estado (así lo defendió el Abogado General Lenz en el Asunto 102/87). No obstante, tampoco hay que dejar de lado el elemento material: la transferencia efectiva de algún tipo de recurso, ya sea por vía de exenciones o por vía de aportaciones.

El carácter público se deriva de que la ayuda se financie mediante recursos del Estado, aun cuando su otorgamiento se realice, bien por el propio Estado, bien por organismos intermediarios que actúan en función de un mandato conferido por el Estado. Consecuentemente, las ventajas concedidas pueden diferenciarse en función de que hayan sido concedi-

das por el propio Estado o por mediación de organismos independientes.

Por lo que se refiere a los fondos públicos, se entiende por tales cualquier medio económico procedente del Estado destinados a ayudar a las empresas, pertenezcan o no dichos medios económicos al sector público. El hecho de que estos medios permanezcan constantemente bajo control público y, por tanto, a disposición de las autoridades nacionales competentes, basta para calificarlos de fondos estatales y para que dicha medida esté comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 87.1 (Sentencias del TEJ de 16 de mayo de 2000, asunto C-83/98 y 29 de abril de 2004, asunto C-278/00). De esta manera, se han de considerar fondos públicos, de acuerdo con las Sentencias del TEJ de 11 de julio de 1984, Asunto 130/83, y 21 de marzo de 1991, todos aquellos recursos dirigidos y administrados por el Estado conforme a la legislación aplicable, incluso si los fondos son administrados por instituciones distintas a las autoridades públicas, por lo que se afirma que la naturaleza de la institución concedente carece de importancia, ya que *la prohibición del artículo 87.1 engloba el conjunto de ayudas otorgadas por los Estados o por medio de recursos del Estado, sin que haya lugar a distinguir entre el otorgamiento directo por el Estado de la ayuda o por el otorgamiento por organismos públicos que ha creado a fin de gestionar la ayuda (de manera que) para la aplicación del artículo 87 son esencialmente los efectos de la ayuda para las empresas o productores beneficiarios lo que hay lugar a tomar en consideración y no la situación de los organismos distribuidores o gestores de la ayuda.*

Por tanto, la ventaja ha de provenir de recursos públicos, de modo que las ventajas concedidas mediante recursos no públicos no entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 87.1. En este senti-

do, no entran en el concepto de ayudas de Estado y, por tanto, quedan excluidas del ámbito de aplicación del artículo 87.1 del TCE, las medidas que, aunque tengan un origen directa o indirectamente oficial y comporten una ventaja para una o más empresas determinadas, no implican ninguna carga suplementaria para las cuentas del Estado.

c) Selectividad o especificidad de la ayuda.

De acuerdo con el artículo 87.1 de TCE, otro requisito que ha de reunir la ayuda para ser declarada ilegal es el referente a su carácter selectivo y, en consecuencia, beneficioso para determinadas empresas o producciones, afectando de esta manera al equilibrio que debe darse entre las empresas destinatarias de la ayuda y sus competidores. En efecto, el artículo 87.1 del TCE habla de *algunas* empresas o producciones, quedando excluidas las medidas generales que benefician a la economía en su conjunto o al sector al que pertenece la empresa o producción en su conjunto. Por eso el citado artículo 87.1 no se aplica a las ayudas que cumplan con requisitos objetivos y no discriminatorios para todas las empresas de un mismo mercado. Con ello se busca evitar que ciertas medidas generales de política económica de determinados Estados, en las que los beneficiarios no sean identificables, les sea de aplicación el régimen de incompatibilidad previsto en el artículo 87.1. Tales medidas generales pueden, no obstante, someterse a lo dispuesto en otros preceptos del TCE, como, por ejemplo, los artículos 96 y siguientes. Estas medidas generales, por tanto, no fomentan un sector de actividad, correspondiendo a los Estados miembros optar por aquella política económica que consideren más conveniente, y son medidas que no tienen la consideración de ayudas de Estado del artículo 87.1.

Por lo tanto, las ayudas o medidas generales

son beneficios o ventajas concedidos por los poderes públicos a las empresas y permitidos por el TCE al tener la nota de la generalidad de las mismas, lo que hace que la distorsión que producen en la libertad de competencia sea inapreciable. Es decir, las empresas pueden resultar favorecidas por tales medidas generales y las Administraciones públicas usarlas como mecanismos para potenciar la economía. Sólo en aquellos supuestos en que exista una considerable divergencia entre los diferentes Estados que falsee la competencia, habría que aplicar los artículos 96 y 97 en aras a una aproximación de las legislaciones de los Estados miembros.

Medidas generales y ayudas de Estado tienen en común, por tanto, que ambos tipos de medidas producen un beneficio a las empresas a costa del erario público. No obstante, como rasgos diferenciadores de las medidas generales podemos citar las siguientes: se dirigen a todas o a la mayoría de las empresas o producciones; están recogidas en las normativas generales de carácter económico, fiscal o laboral; se obtiene mediante el cumplimiento de requisitos objetivos exigidos por su norma reguladora y no existe discrecionalidad en su concesión por parte de las autoridades públicas; no supone una ventaja tan evidente como en el caso de las ayudas estatales; se derivan de la naturaleza o economía del sistema. Por lo demás, hay que tener en cuenta que las medidas generales no benefician a todas las empresas de igual manera, de forma que pueden existir pequeñas diferencias en la intensidad de las ayudas o medidas.

Sin embargo, tampoco se puede obviar que algunas medidas generales pueden contener ayudas de Estado implícitas. Así ocurre con aquellas ayudas de Estado cuyo ámbito de aplicación subjetivo se extiende a la totalidad de los sectores productivos que operan en un Estado miembro, pero su obtención queda condicionada al cumplimiento de de-

terminados requisitos que únicamente determinadas empresas pueden cumplir, siendo, en consecuencia, selectivas. O aquellas otras medidas generales en las que la Administración otorgante goce de auténticas facultades discrecionales de decisión permitiéndole determinar el beneficiario de la ayuda o los términos de la decisión, lo que les confiere la cualidad de la selectividad.

Las ayudas estatales han de tener carácter selectivo y no venir justificadas por la naturaleza o la economía del sistema. Esta excepción del carácter selectivo de una ayuda se encuentra estrechamente relacionada con el concepto jurídico de discriminación, en cuanto que son ayudas de Estado selectivas las que otorgan ventajas económicas que carecen de justificación objetiva. En definitiva, la selectividad vulnera el principio de igualdad, al tratar desigualmente a quienes se encuentran en la misma situación, favoreciendo a unas en perjuicio de otras.

El Tribunal de Primera Instancia ha estimado que la selectividad de una medida estatal se verifica cuando una medida otorga ventajas en beneficio exclusivo de determinadas empresas o sectores de actividad. Lo que, en sentido contrario, supone excluir de su ámbito de aplicación subjetivo a otras empresas que operan en el territorio del Estado miembro otorgante de la ayuda.

Por consiguiente, podemos afirmar que el ámbito de aplicación del artículo 87.1 del TCE es amplísimo ya que comprende como posibles beneficiarios de las ayudas que prohíbe a todos los operadores que intervienen en el conjunto de las actividades y los sectores económicos contemplados por el TCE. Además, las reglas del TCE, y, más concretamente, las normas relativas a la competencia, entre las que se incluye el artículo 87, se aplican sin excepción a toda actividad remunerada, ya tenga un carácter

económico, cultural o de otra índole y afecte tanto a actividades de producción como de servicios o de distribución. Por otra parte, los potenciales beneficiarios de las ayudas contempladas en el artículo 87.1 pueden ser tanto empresas públicas como privadas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 86.2 (según el cual, *Las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal quedarán sometidas a las normas del presente Tratado, en especial a las normas sobre competencia, en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada. El desarrollo de los intercambios no deberá quedar afectado en forma tal que sea contraria al interés de la Comunidad*).

Los beneficiarios de la ayuda han de ser empresas determinadas o producciones, por lo que sólo pueden ser declaradas ilegales aquellas ayudas cuyos beneficiarios sean empresas, entendiendo como tal aquella que en su actividad persigue permanentemente fines de carácter económico, o producciones. Queda, por consiguiente, excluidas las ayudas concedidas a particulares con carácter social o a entes públicos sin afán de lucro. Algún problema surge en relación con las ayudas concedidas a las empresas públicas para hacerlas competitivas en el mercado y las ayudas estatales del artículo 87.1 del TCE, el cual se disipa con sólo acudir al criterio anteriormente aludido del inversor privado, es decir: será ayuda estatal aquella que no tenga ninguna posibilidad de producir una rentabilidad, aunque sea a largo plazo, por tanto, aquella aportación que no realizaría un inversor privado.

El TEJ (Sentencia de 22 de marzo de 1977) integra en el concepto de empresa todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, civiles o mercantiles, con o sin ánimo de lucro, que desarrollen

una actividad económica (industrial, comercial o de prestación de servicios) en la Unión Europea. Por tanto, el concepto de empresa es esencialmente económico, puesto que es irrelevante la forma jurídica que adopten o su naturaleza pública o privada. El Abogado General Jacobs en sus Conclusiones de 17 de mayo de 2001 en el Asunto C-475/99, define el concepto de empresa como cualquier entidad que ejerce una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación. Por tanto, el criterio básico para saber si estamos ante una empresa consiste en determinar si la entidad en cuestión ejerce una actividad mediante la cual ofrece bienes y servicios en un mercado determinado y que podría ser desarrollada por un operador privado con la finalidad de obtener beneficios.

También se hallan sometidos a lo prescrito en el artículo 87.1 las empresas del Estado que participen directamente en la producción de bienes o en la prestación de servicios, sin que importe que el ente que ejerza dicha actividad presente una personalidad jurídica diferenciada de la del Estado o adopte una forma jurídica privada.

d) Falseamiento de la competencia.

Como sabemos, la razón de ser de la sanción de incompatibilidad de las ayudas públicas que reúnen los requisitos del artículo 87.1 del TCE es la garantía y defensa del principio de libre competencia y del sistema de mercado común. Como corolario de ello, otra de las características de las ayudas ilegales es que produzcan alteraciones en la libre competencia. Como manifiesta la Sentencia del TEJ de 14 de septiembre de 1994, la libre competencia queda afectada cuando la concesión de la ayuda refuerza la posición financiera de la empresa en relación con otros operadores, es decir se coloca a dicho agente económico en una posición favorable

frente a los competidores. De ahí que esta condición de las ayudas públicas constituya el elemento esencial de la regulación contenida en el artículo 87.1 del TCE para su control. Del principio de libre competencia se derivan una serie de restricciones generales, por lo que inclusive, la limitación de las ayudas públicas no sólo se produce únicamente en los mercados que se rigen plenamente por el sistema de libre competencia, sino también en aquellos regulados en los que existen monopolios o, imposición de obligaciones de servicios públicos, como es el caso de los servicios de interés económico general. Pues bien, el TEJ, al interpretar el artículo 86.2 del TCE ha señalado que, en principio, las empresas que prestan tales servicios están sometidas a la libre competencia mientras no se demuestre que su aplicación es incompatible con el ejercicio de su misión, admitiéndose sólo de manera excepcional cualquier medida de ayuda cuando dichas empresas no dispongan de ningún otro medio técnicamente posible y económicamente viable para desarrollar sus actividades (Sentencia de 4 de mayo de 1988).

Es indiferente que los efectos de las ayudas públicas sobre la libre competencia sean actuales o potenciales. No es necesario, por tanto, que con la ayuda pública se pretenda falsear la competencia, sino que es suficiente con la existencia de una amenaza seria de que pueda llegar a producirse (Sentencia del TEJ de 15 de julio de 1964). Así, tanto el Tribunal de Primera Instancia (Sentencia de 15 de junio de 2000) como el TEJ (Sentencia de 14 de febrero de 1990) han justificado este criterio, al considerar que una interpretación literal de la norma no estaría de acuerdo con el sistema de control preventivo que tiene atribuido la Comisión respecto de las ayudas nuevas, las cuales deben ser notificadas antes de su concesión y que necesariamente, sus efectos, son evaluados de manera potencial ya que no han sido ejecutadas. Otro tanto sucede con las ayudas concedidas sin notificación previa, en las que

la Comisión tampoco tiene que probar que se ha producido una incidencia real de las ayudas no notificadas sobre los intercambios comerciales y la competencia; basta con que exista un daño potencial para que pueda ser declarada incompatible.

e) Que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

La afectación de los intercambios comerciales constituye un rasgo de las ayudas de Estado estrechamente ligado al del falseamiento de la competencia. La ayuda pública para ser declarada incompatible con el mercado común ha de afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros. La Sentencia de 17 de septiembre de 1980 del TEJ, en el caso *Philip Morris*, vino a sentar las bases en esta materia cuando señaló que cualquier ayuda estatal que implique un reforzamiento de la posición de una empresa en el mercado en relación con sus competidores producirá una potencial afectación de los intercambios comerciales entre los países de la Unión Europea y de la competencia. Consecuentemente, basta con que el beneficio económico se otorgue de forma selectiva sin que sea precisa una efectiva incidencia en los intercambios intracomunitarios ni un falseamiento de la competencia. Según el TEJ *una ayuda a una empresa puede afectar los intercambios entre los Estados miembros y falsear la competencia si dicha empresa compite con productos procedentes de otros Estados miembros aunque ella misma no sea exportadora, ya que "cuando un estado miembro concede una ayuda a una empresa la producción interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que (...) disminuyen con ello la posibilidad de las empresas establecidas en otros Estados miembros de exportar sus productos hacia el mercado de dicho Estado miembro* (Sentencia de 13 de julio de 1988).

En su Sentencia de 9 de julio de 1969, Asunto

Völk c. Vervaecke, el TEJ afirmó que para que un acuerdo sea susceptible de afectar al comercio entre los Estados miembros ha de ser posible considerar con un grado de probabilidad suficiente, y en base a elementos objetivos de derecho y de hecho, que un acuerdo puede ejercer una influencia directa o indirecta, actual o potencial, sobre las corrientes de intercambios entre Estado miembros que pueda perjudicar la realización de un mercado único entre los Estados miembros.

Para el TEJ cualquier tipo de ayuda, con independencia de la cuantía y del nivel de afectación que produzca en el intercambio, puede ser considerada incompatible, negando de esta manera que exista un mínimo en la cuantía de las ayudas por debajo del cual no se falsee la competencia: *la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen a priori la posibilidad de que se vean afectados los intercambios comunitarios o que se falsee la competencia* (Sentencias de 29 de abril de 2004, asunto C-278/00, de 7 de marzo de 2002, asunto C-310/99, de 19 de septiembre de 2002, asunto C-113/00, de 17 de septiembre de 1980, 730/79 de 21 de marzo de 1990, C-142/87 y de 14 de septiembre de 1994, asuntos acumulados C-278/92 a 280/92). Otros elementos pueden desempeñar un papel determinante en la apreciación del efecto de una ayuda, en particular el carácter acumulativo de la ayuda, así como la circunstancia de que las empresas beneficiarias operen en un sector especialmente expuesto a la competencia.

Es decir, que, aunque la ventaja concedida sea pequeña, la competencia puede resultar falseada, aun cuando sea también en pequeña medida, lo cual tiene especial relevancia en aquellos mercados en los que existe una fuerte competencia y cualquier ayuda, por pequeña que sea, afecta la libre com-

petencia (Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998).

La única excepción a este principio son las llamadas ayudas de *minimis*, que fueron reguladas por la Comisión en aplicación del principio *de minimis praetor non curat* a fin de otorgar mayor seguridad jurídica y transparencia al control de las ayudas públicas. Se dictó así el Reglamento de la Comisión Número 69/2001 del 12 de enero de 2001, en el que se establece la presunción de que aquellas ayudas que no excedan de un límite máximo de 100.000 euros durante un período de tres años no son susceptibles de afectar al comercio entre los Estados miembros (artículo 2.2), y por consiguiente, se excluyen del ámbito de aplicación del artículo 87.1 del TCE. Ello no impide que, como se señalaba anteriormente, deba demostrarse el efecto sensible de la ayuda sobre la competencia en cada caso concreto.

Para determinar que efectivamente se ha afectado la competencia y los intercambios comerciales entre los Estados miembros, es preciso que la Comisión motive su criterio y pruebe que se han afectado real o potencialmente la competencia y los intercambios comerciales entre Estados, para lo cual debe considerar, entre otros, los aspectos esenciales de la competencia como son: el mercado relevante, el volumen de comercio interestatal del producto, la existencia de competencia en el sector y la vulnerabilidad del mercado debida a la capacidad excedentaria (Sentencias del TEJ de 13 de marzo de 1985, de 24 de febrero de 1987 y de 8 de marzo de 1988).

Por lo demás, no entran en el ámbito de aplicación del artículo 87.1 las ayudas en favor de empresas que operan con bienes o servicios que no son objeto de intercambios intracomunitarios y que por lo tanto se destinan a un mercado exclusivamen-

te local o a empresas cuyos bienes no son fácilmente exportables, si bien las exportaciones a terceros países pueden, pese a todo, tener una incidencia sobre los intercambios intracomunitarios.

En definitiva, en esta doctrina jurisprudencial se pone nuevamente de manifiesto la estrecha conexión existente entre los principios de no discriminación y libre competencia, al incluir en las ayudas incompatibles del artículo 87.1 del TCE todas aquellas medidas estatales de apoyo financiero que no son aplicables uniformemente a las empresas que se encuentran en situaciones fácticas y jurídicas idénticas.

II.3 PRINCIPIO DE INCOMPATIBILIDAD DE LAS AYUDAS ESTATALES Y SUS ADAPTACIONES.

Las ayudas que reúnen los requisitos descritos entran, por tanto, en el ámbito de aplicación del artículo 87.1. Son por tanto, ayudas incompatibles con el mercado común y, por consiguiente, ilegales y prohibidas. Es decir, el TCE parece inclinarse por una posición contraria a las mismas, en la medida que pueden desequilibrar el juego normal de la competencia entre empresas y afectar a los intercambios entre Estados miembros, cuando el Tratado tiene por objeto instaurar un mercado común basado en el principio del libre juego de la competencia. Se trata de una prohibición auténtica dado que el artículo 88.2 atribuye a la Comisión la facultad de decidir su supresión o de conminar al Estado miembro para que la modifique en el plazo que la propia Comisión determine.

Sin embargo, tal prohibición no es absoluta, puesto que el propio artículo 87.1, de entrada, establece una salvedad: *Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa*. Salvedad que de inmediato el propio artículo 87 concreta en sus apartados 2 y

3, cuando introduce varias excepciones a este principio en las cuales se consideran algunas categorías de ayudas compatibles o que, al menos, pueden declararse compatibles con el mercado común, cuya existencia justifica, precisamente, el procedimiento de control de las ayudas estatales previstas por el Tratado. Los Estados miembros que desean conceder una ayuda están obligados a notificar sus intenciones a la Comisión antes de otorgarla. La ayuda en cuestión no podrá concederse sino al término de un procedimiento destinado a permitir a la Comisión comprobar si las condiciones de los apartados 2 o 3 del artículo 87 se cumplen y si puede beneficiarse efectivamente de una de las excepciones previstas por el Tratado.

No obstante, tales excepciones confirman que la regla general sigue siendo la de la incompatibilidad de las ayudas estatales con el mercado común, de manera que los apartados 2 y 3 del artículo 87 deben interpretarse restrictivamente (Sentencias del TEJ de 29 de abril de 2004, asunto C-277/00, de 29 de abril de 2004, asunto C-278/00, de 30 de septiembre de 2003, asunto C-301/96, de 19 de septiembre de 2000, asunto C-156/98 y de 28 de enero de 2003, asunto C-334/99), puesto que constituyen excepciones a la regla general. Consecuentemente, las excepciones no se pueden reconocer si las ayudas no están contempladas expresamente, no pudiéndose extender la excepción ni por analogía ni por cualquier otro razonamiento destinado a ampliar su ámbito de aplicación. El alcance de las excepciones al principio de incompatibilidad de las ayudas estatales será más o menos amplio en función de que estén previstas o no por los apartados 2 o 3 del artículo 87. Así, el apartado 2 precisa que determinadas ayudas son siempre compatibles con el mercado común. En este caso la Comisión no dispone de una facultad de evaluación en cuanto a la pertinencia de aplicar las excepciones previstas, que surten efecto automáticamente,

aunque el Estado miembro sí está obligado a notificar sus proyectos de ayuda. La Comisión está así en condiciones de comprobar si estas ayudas se benefician efectivamente de las excepciones previstas por el apartado 2 del artículo 87.

Estas excepciones de pleno derecho o ayudas automáticamente compatibles afectan a tres categorías de ayudas estatales: en primer lugar, las ayudas de tipo social, concedidas de manera puntual a los consumidores, siempre que no impliquen ninguna discriminación en cuanto al origen del producto; la segunda categoría la integran las ayudas concedidas por los Estados miembros con el fin de reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; por último, el apartado 2 del artículo 87 prevé las ayudas estatales justificadas por la división de Alemania, si bien, se trata de una ayuda en estos momentos anacrónica, puesto que en octubre de 1990 se produjo la reunificación alemana. Ciertamente, no se excluye la concesión de ciertas ayudas para compensar los efectos actuales de la antigua división de Alemania, pero deberán evaluarse, en su caso, en función del apartado 3 del artículo 87, y no de su apartado 2, con las consecuencias que se precisan a continuación.

Las excepciones previstas con arreglo al artículo 87.3, en cambio, tienen un alcance completamente diferente. Únicamente se aplican cuando la Comisión, después de una valoración discrecional, decide que se acoja a ellas uno u otro proyecto de ayuda, por lo que, se trata de una facultad de la Comisión para casos muy determinados: son, por tanto, ayudas sometidas a autorización. En este caso corresponden también a distintas categorías de ayudas, que se suelen mencionar por la letra que las distingue: las del artículo 87.3,a) son ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida es anormal-

mente bajo o en las que existe una grave situación de subempleo; las de la letra b) son ayudas destinadas a promover la realización de un proyecto importante de interés común europeo o a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; las de la letra c) están destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común; la letra d), introducida por el Tratado de Maastricht, permite que la Comisión tenga en cuenta en lo sucesivo las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio; y la letra e) atribuye al Consejo la posibilidad de determinar otras categorías de ayudas compatibles con el mercado común, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión y tras consulta al Parlamento europeo. En realidad esta letra e) no es sino proyección del artículo 89 aplicado a este caso concreto (dice así este artículo: *El Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 87 y 88 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 88 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento*). Hasta ahora sólo se ha ejercido esta facultad para regular la concesión de las ayudas estatales en el sector de la construcción naval.

Pero las excepciones a la prohibición del artículo 87.1 no sólo se manifiestan en los números 2 y 3 del mismo artículo, sino que existen otras y son numerosas. Así, entre las reguladas en el TCE destacan las de los artículos 36 (sector agrícola), 73 (coordinación del transporte o reembolso para el cumplimiento de las obligaciones inherentes al servicio público), 86.2 (empresas a las que se han confiado servicios de interés económico general, a las que nos hemos referido, o que

tengan el carácter de monopolio fiscal) y 296 (industria militar).

III. LAS AYUDAS DE ESTADO FISCALES.

Como venimos diciendo son variadas las formas que pueden adoptar las ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior, en la medida que producen distorsiones a la libre competencia, entre las cuales se encuentran aquellas ayudas que tienen su origen en medidas fiscales de los Estados miembros. La supresión de aquellas medidas fiscales adoptadas por los Estados miembros que sean perjudiciales a la libre competencia y, por ende, al mercado común, se desprende del artículo 3.1 del TCE, según el cual, *Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la acción de la Comunidad implicará, en las condiciones y según el ritmo previstos en el presente Tratado:*

a) la prohibición, entre los Estados miembros, de derechos de aduana y de restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como de cualesquiera otras medidas de efecto equivalente,

*b) una política comercial común,
(...)*

g) un régimen que garantice que la competencia no será falseada en el mercado interior;

h) la aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común;

Es decir, la consecución de la libre competencia en el mercado interior implica, entre otros aspectos, la prohibición de las ayudas públicas de carácter fiscal que amenacen o puedan amenazar la libre competencia en los términos establecidos por los artículos 87 a 89 del TCE.

El régimen jurídico que con carácter general acabamos de analizar con respecto a las ayudas de Estado es, por tanto, extrapolable a las ayudas públicas de carácter fiscal. En este sentido, son muchas las sentencias del TEJ, así como las decisiones de la Comisión que han extendido la aplicación del artículo 87.1 a las ayudas de Estado de carácter fiscal. Esta circunstancia y la intención de lograr una actuación coordinada de las instituciones europeas originó a partir de 1996 que la Unión Europea desarrollara un nuevo enfoque de la política fiscal comunitaria que se materializó en la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, de 1 de diciembre de 1997, relativa a un Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas sobre la base de un compromiso político con un objetivo claro: eliminar todas aquellas medidas de naturaleza fiscal perniciosas. De esta manera, todas las medidas legislativas, reglamentarias y prácticas administrativas perniciosas habrán de sujetarse a lo dispuesto en el citado Código de Conducta. Así, su letra B señala que serán perniciosas aquellas medidas que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro en cuestión. El nivel impositivo podrá derivarse tanto del tipo impositivo nominal, como de la base imponible o de cualquier otro factor. Además, para valorar la perniciosidad de las medidas fiscales habrá que tener en cuenta también otros aspectos como pueden ser: si las ventajas se conceden únicamente a los no residentes o a las operaciones realizadas con no residentes; o si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de forma que no afectan a la base fiscal nacional; o si se otorgan sin que exista actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales; o si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se aju-

tan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE; o si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia.

Por otra parte, la letra J del Código de Conducta no hace sino recoger la posibilidad de que las medidas de carácter fiscal sean valoradas a la luz de las normas comunitarias, concretamente los artículos 87 a 89 del TCE, lo cual significa que los propios Estados miembros muestran su conformidad al control que las instituciones comunitarias pueden hacer de las medidas de carácter fiscal y su sujeción a lo dispuesto en el artículo 87.1 del TCE renunciando de esta manera a la vía armonizadora de las legislaciones fiscales de los Estados miembros mediante Directivas prevenida en los artículos 93 y siguientes.

En la propia letra J del Código de Conducta se prevé el compromiso de la Comisión para publicar unas directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, para lo que la Comisión emitió una Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (si bien, también la fiscalidad indirecta puede constituir una forma de ayuda de Estado que en modo alguno está excluida del texto de la Comunicación, a pesar de lo equivoco de su título), con la intención de actuar de forma coordinada en el ámbito comunitario y lograr de esta manera el objetivo de combatir la competencia fiscal perniciosa.

Ciertamente, considerar una medida fiscal favorable como una ayuda de Estado prohibida por el artículo 87.1 del TCE no es una cuestión pacífica,

teniendo en cuenta que los regímenes fiscales constituyen un importante instrumento de política económica y social de los Estados. No obstante, tanto la Comisión como la jurisprudencia del TEJ vienen manteniendo un concepto amplio de ayuda pública de carácter fiscal, convirtiendo los artículos 87 a 89 del TCE en un poderoso instrumento para aproximar y armonizar de facto la fiscalidad de los Estados miembros aplicable a las empresas (armonización negativa), desplazando con ello la aprobación de Directivas del Consejo para tal fin debido precisamente a su excesiva lentitud y complejidad, a pesar de que el instrumento inicialmente previsto por el TCE para tal armonización era precisamente el de las Directivas (armonización positiva). Así es, los artículos 93, 94, 96 y 97 regulan la posibilidad de armonizar la fiscalidad entre los Estados miembros, así como suprimir aquellas medidas fiscales perniciosas para la libre competencia. Ello ha provocado la atribución a la Comisión de una potestad cuasilegislativa, como ha tenido ocasión de manifestarse con la Comunicación citada, en el ámbito de la imposición empresarial que se encuentra excluido del abanico competencial comunitario.

Veamos ahora las particularidades de la aplicación del artículo 87.1 a las ayudas de Estado de carácter fiscal mediante el análisis de los elementos más importantes que integran el concepto de ayuda de Estado: ventaja económica; fondos públicos; afectación de la libre competencia y de los intercambios intracomunitarios; y selectividad o especificidad.

III.1. VENTAJA ECONÓMICA.

Para que una medida fiscal sea considerada como ayuda de Estado es preciso que conceda a sus beneficiarios una ventaja que aligere sus cargas. Tal ventaja puede adoptar diversas formas: re-

ducción de la base imponible, reducción de la cuantía del impuesto o aplazamiento, anulación e, incluso, reescalamiento de la deuda fiscal. En todo caso, la ventaja debe implicar un trato singular en relación con la norma general, es decir, para determinar si produce una ventaja económica habrá que comparar la carga fiscal derivada de la aplicación de la norma general y la que supone la medida fiscal. Por otra parte, los beneficiarios de la medida fiscal pueden serlo, no solo las empresas sujetas a la misma, sino cualquier otra que pueda resultar beneficiada por la medida fiscal.

Por lo demás, la jurisprudencia del TEJ y la propia Comisión sostienen un concepto tan amplio de la noción de ventaja económica que las diferencias entre medidas fiscales selectivas a las que se aplica el artículo 87.1 del TCE y que, por tanto, son incompatibles con el mercado interior, y medidas generales, se difuminan.

III.2. FONDOS PÚBLICOS.

Como sabemos la ayuda debe proceder del Estado o ser concedida mediante fondos públicos. Así, una disminución de ingresos fiscales supone la consunción de fondos estatales en forma de gastos fiscales. Es decir, este requisito (el carácter estatal de la ayuda) se entiende cumplido, no sólo cuando se produce una disminución de los recursos públicos, sino también cuando el Estado renuncia a fondos que debiera haber ingresado en sus Presupuestos. La intervención del Estado puede realizarse, además, mediante disposiciones fiscales legales, reglamentarias, administrativas o mediante prácticas administrativas, sin que la medida en cuestión tenga que aparecer necesariamente en el presupuesto de gastos fiscales, como ocurre en el caso de los actos administrativos de aplazamiento o fraccionamiento del importe de deudas tributarias. En este sentido, la

Comisión tiene declarado que *el concepto de recursos estatales, tal y como se define en el apartado 1 del artículo 87, debe examinarse en referencia a la situación del beneficiario de la ayuda, y no teniendo en cuenta los efectos inducidos de la medida en términos económicos o presupuestarios. De no hacerse así, toda ventaja dejaría de ser una ayuda estatal en cuanto atrajera a una empresa a un Estado miembro permitiéndole aumentar sus ingresos.*

Según el TEJ una exacción parafiscal (no integrante del presupuesto) constituye una ayuda pública de carácter fiscal solamente con que su recaudación se destine a favorecer a un determinado sector empresarial nacional, aunque sea una exacción de aplicación general. Por el contrario, la calificación de un tributo (integrante del presupuesto) que introdujera discriminaciones a favor de empresas nacionales dependerá de otros preceptos del TCE que pudieran serle de aplicación, pero, en ningún caso, puede constituir una ayuda pública de carácter fiscal porque no consume fondos públicos, mientras que un incentivo fiscal a favor de determinadas producciones, en la medida que consumen fondos públicos, sí son ayudas públicas de carácter fiscal.

III.3. AFECTACIÓN DE LA LIBRE COMPETENCIA Y DE LOS INTERCAMBIOS INTRACOMUNITARIOS.

Este elemento de la ayuda se basa en que la medida de tipo fiscal beneficia a quien ejerce una actividad económica objeto de intercambios comerciales intracomunitarios. Por consiguiente, basta con que una medida fiscal refuerce la posición de una empresa frente a las empresas competidoras para que la libre competencia y los intercambios comerciales resulten afectados, con independencia de que la ayuda sea de escasa cuantía, de que la empresa beneficiaria sea de pequeño tamaño o posea

una cuota reducida de mercado, no exporte o exporte fuera de la Unión Europea. En estos casos es suficiente con que la medida fiscal impida o dificulte la entrada de nuevas empresas o producciones.

III.4. SELECTIVIDAD O ESPECIFICIDAD.

La selectividad implica que la medida fiscal debe favorecer a determinadas empresas o producciones. La selectividad puede provenir de una excepción a la aplicación de disposiciones legislativas, reglamentarias o administrativas o de una práctica discrecional por parte de la Administración pública. Ahora bien, el carácter selectivo de una medida puede venir motivado por la naturaleza o la economía del sistema, en cuyo caso la medida fiscal no podría calificarse de ayuda estatal.

Una ayuda de índole fiscal para ser calificada de ayuda de Estado prohibida por el artículo 87.1 del TCE ha de conferir a sus perceptores una ventaja sobre sus competidores en relación con las condiciones normales del mercado y la legislación existente, es decir, son ayudas de Estado aquellas medidas fiscales selectivas que pueden ser calificadas como derogaciones del tratamiento tributario general vigente en un Estado miembro, y es esta característica lo que, precisamente, diferencia una medida selectiva en forma de ayuda de índole fiscal de una medida general. Dicha ventaja sobre los competidores que caracteriza la selectividad ha sido además interpretada de forma laxa por el TEJ: son medidas selectivas las que no afectan a todo el territorio de un Estado miembro o que afectan a sectores económicos, empresariales o actividades determinadas de una economía.

No obstante, la Comisión en su Comunicación da un paso más y señala que únicamente serán consideradas ayudas de índole fiscal aquellas que

suponen una excepción en la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas de un Estado miembro, siempre que dichas excepciones no estén justificadas por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, esto es, que las medidas fiscales selectivas no deriven de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión como pueden ser los de capacidad económica o igualdad, principio este último que en el ámbito tributario implica fundamentalmente el respeto al principio de capacidad contributiva. La propia racionalidad económica de la medida fiscal la puede hacer necesaria o funcional con respecto a la eficacia del sistema fiscal. La justificación de que la medida fiscal responde a la naturaleza o la economía del sistema corresponde en todo caso al Estado miembro que la aplique. Además, hay que distinguir entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal y los objetivos inherentes al propio sistema fiscal, cuales son los de obtener ingresos para financiar los gastos del Estado, lo que permite comprobar si la medida fiscal se ha utilizado para fines extrafiscales con carácter discriminatorio.

De esta manera, existen medidas fiscales selectivas que no constituyen ayudas de Estado prohibidas por el artículo 87.1 del TCE al venir justificadas por la naturaleza o la economía del sistema. Entre ellas destacamos las siguientes: la progresividad tributaria se justifica por la lógica redistributiva del tributo; los diferentes métodos de amortización y valoración de activos, siempre y cuando no exista discrecionalidad en su establecimiento por las autoridades fiscales; las disposiciones recaudatorias, aunque si se persiguen fines distintos a los puramente recaudatorios puede concurrir también una ayuda de Estado de índole fiscal; las diferencias objetivas entre los contribuyentes; la exención de entidades sin ánimo de lucro, como en el caso de las fundaciones o asociaciones, las cuales no pueden producir beneficios; la transparencia fiscal, como en el caso de las coo-

perativas que distribuyen entre sus miembros todos sus beneficios, miembros cooperativistas a los que se exige el impuesto; eliminación de la doble imposición internacional, no obstante, se consideran ventajas fiscales el trato de favor recibido por las empresas no residentes respecto de las residentes o la concesión de ventajas fiscales a las sedes centrales o a las empresas que ofrecieran determinados servicios dentro de un grupo; la estimación objetiva; o los incentivos fiscales para la pequeña y mediana empresa.

También el principio de neutralidad permite la existencia de medidas fiscales selectivas, aunque entre la excepción fiscal y las especificidades de los sectores a los que se aplica y las reducciones concedidas debe existir una relación directa. Además, los criterios utilizados por las Administraciones públicas para determinar los beneficiarios de la excepción no deben excluir de forma discriminatoria a ningún operador económico.

De lo expuesto, fácilmente se deduce que las medidas fiscales dirigidas a todos los operadores económicos que intervienen en el territorio de un Estado miembro constituyen medidas generales no prohibidas por el artículo 87.1 del TCE. No obstante, de inmediato hay que precisar que tales medidas han de estar abiertas a cualquier empresa en base a la igualdad de acceso, sin que este principio pueda ser restringido por factores diversos como pudiera ser la discrecionalidad de la Administración fiscal para su concesión o denegación. Y, si se aplican de la misma manera a todas las empresas y producciones, no pueden catalogarse como ayudas de Estado las medidas de pura técnica fiscal (establecer tipos impositivos, normas de depreciación y amortización, de aplazamiento de pérdidas o disposiciones que tienen por objeto evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal) o las destinadas a lograr un objetivo de política económica general a

través de la minoración de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción.

Además, tampoco pueden calificarse necesariamente de ayudas aquellas medidas que benefician más a determinadas empresas o producciones con respecto a otras.

En definitiva, la selectividad o especificidad se identifica con la discriminación fiscal, en cuanto que ésta existe en el momento que se introduce un trato fiscal diferenciado a favor de determinadas empresas o producciones sin justificación objetiva alguna y, aun cuando tal justificación existiera, el tratamiento diferenciado debe guardar la debida proporcionalidad. Según el TEJ, es constitutiva de ayuda estatal toda medida destinada a eximir, parcial o totalmente, de las cargas resultantes de aplicar normalmente el sistema general a las empresas de un sector determinado sin que esta exención pueda quedar justificada por la naturaleza o la economía del sistema; el hecho de que dicha medida aproxime las cargas de dicho sector a las de sus competidores en otros Estados miembros no le exime del carácter de ayuda. Las divergencias de este tipo entre sistemas fiscales no pueden corregirse con la introducción de medidas unilaterales dirigidas a las empresas más afectadas por las disparidades existentes entre los sistemas fiscales. Es decir, son tolerables las ventajas establecidas motivadas en la naturaleza intrínseca del sistema tributario, pero no las previstas en base a una finalidad económica externa, salvo que sean de general y no exclusiva aplicación. En este sentido, una ayuda derivada de los principios fundadores o directivos de cada sistema tributario propio de los Estados miembros está justificada por la naturaleza o economía del sistema tributario y por tanto no será una ayuda incompatible con el Mercado Común.

En la Comunicación de la Comisión se estable-

cen, asimismo, una serie de criterios determinantes de la selectividad o especificidad de la ventaja fiscal, a saber:

- Medidas fiscales de alcance territorial regional o local. Sin embargo, este criterio debiera de aplicarse teniendo en cuenta la vertebración interna de cada Estado miembro en función de que el poder tributario se encuentre políticamente descentralizado entre los entes territoriales que lo integran, como sucede en el Estado español con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. En estos casos las diferencias territoriales en las cargas fiscales son una consecuencia intrínseca del reparto interno del poder financiero y de la existencia de sistemas tributarios diferenciados en los territorios con competencias para ello. No tener en cuenta este hecho pudiera llevar a la paradoja de que se trate igual a quienes no se encuentran en idénticas circunstancias por estar sometidas a autoridades competenciales diferentes. A pesar de ello, la Comisión continúa considerando al Estado el ente territorial a considerar para la aplicación del artículo 87.1 del TCE, sobre la base de que, si no, sería fácil eludir la aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas de índole fiscal con la mera modificación del reparto competencial interno en los Estados miembros, desconociendo de esta manera la realidad política y económica de los Estados miembros y avalando la arbitrariedad en la actuación de la Comisión.
- Medidas fiscales cuyo objeto es favorecer determinados sectores de actividad económica o determinadas producciones. No obstante, este criterio interpretado ampliamente ha llevado a considerar ayudas de Estado de índole fiscal los incentivos fiscales generales a la exporta-

ción por considerar que no benefician a todas las empresas de un Estado miembro, sino únicamente a aquellas que exportan sus bienes o productos, con lo que se superan los supuestos de discriminación en la aplicación del artículo 87.1 del TCE.

- Medidas fiscales dirigidas a determinadas empresas en función de: su régimen jurídico, la forma jurídica, sus funciones o sus tipos de productos.

La Comisión añade en su Comunicación que las ventajas fiscales pueden derivarse, no sólo de una excepción a las disposiciones normativas fiscales, sino también de una práctica discrecional de la Administración fiscal. Dicha posición es, además, avalada por el TEJ que considera que el tratamiento de los agentes económicos de forma discrecional por parte de las Administraciones públicas puede conferir a la aplicación individual de una medida general la calidad de medida selectiva, especialmente en el caso de que la facultad discrecional vaya más allá de la simple gestión de los ingresos fiscales aplicando criterios objetivos. No obstante, el hecho de que exista tal discrecionalidad no es ella misma el motivo de la selectividad que coloque a la ayuda de índole fiscal bajo la órbita del artículo 87.1 del TCE, sino que lo determinante será la discriminación motivada en el ejercicio que las Administraciones públicas realicen de tales facultades discrecionales. Esto es, para la Comisión, de la posibilidad de que las autoridades de un Estado miembro determinen los beneficiarios de la ayuda fiscal o fijen los criterios de determinación para su otorgamiento se infiere la selectividad de una medida en principio ofertada con carácter general.

La Comisión, en su Comunicación, parte de una presunción de ayuda de Estado de índole fiscal en todos aquellos actos administrativos que en ejercicio

de esas facultades discrecionales apliquen las normas fiscales para favorecer a determinadas empresas, lo cual en una Unión Europea integrada por Estados de Derecho sometidos al principio de legalidad y, por tanto, también a las normas fiscales es difícil de comprender. Las decisiones administrativas, continúa diciendo la Comisión, que se limitan a interpretar las normas fiscales no dan lugar a la presunción de ayuda. Aunque la opacidad de las decisiones administrativas y el margen de maniobra del que puede disponer la administración hacen presumir la existencia de ayudas en algunos casos, en los cuales la seguridad jurídica y la previsibilidad en la aplicación de las normas generales se resentirán. Muy al contrario, los Estados miembros pueden ofrecer a sus contribuyentes seguridad jurídica y previsibilidad en la aplicación de las normas fiscales generales, precisamente, para evitar que la aplicación de las normas fiscales generales a supuestos concretos dé lugar a ventajas fiscales selectivas.

Ciertamente, una medida de índole fiscal puede prever un beneficio destinado al conjunto de los sectores productivos del Estado miembro en cuestión y exigir también el cumplimiento de determinados requisitos que, realmente, limiten el disfrute del beneficio a determinadas empresas, a las que lo cumplan. Ahora bien, no siempre se dará el carácter selectivo de la ayuda fiscal por este hecho. Así, una norma tributaria que establezca criterios objetivos para que se produzcan sus efectos no entrará en el ámbito de aplicación del artículo 87.1 del TCE si se aplica a todas las empresas que lo satisfagan. De esta manera, sólo existirá una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior cuando una parte de las empresas que cumplen los requisitos objetivos exigidos por la norma quedan excluidos de su ámbito de actuación provocando un tratamiento tributario diferenciado a sujetos que se encuentran en

idéntica situación

En definitiva, el requisito de la selectividad interpretado ampliamente conduce a la aplicación del artículo 87.1 del TCE a medidas tributarias para las que inicialmente no estaba previsto, así como a desconocer la vertebración territorial interna de los Estados miembros en los que existen entidades distintas con poderes tributarios.

Por último, es necesario recordar también que los apartados 2 y 3 del propio artículo 87 regulan supuestos de ayudas de Estado que son compatibles con el mercado común y también a éstas les será aplicable el principio de irrelevancia de la forma que adopten, por lo que las ayudas de Estado de índole fiscal que puedan acogerse a las excepciones de los apartados 2 y 3 del artículo 87 del TCE o a lo establecido en el artículo 86, en el supuesto de empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general.

Señala la Comisión en su Comunicación que cuando se concede una ventaja fiscal para que las empresas emprendan determinados proyectos y la importancia de la misma esté limitada por los costes de realización de dichos proyectos, la ventaja no difiere de una subvención y como tal hay que considerarla. Sin embargo, estos regímenes deben establecer unas normas que sean suficientemente transparentes para que sea posible cuantificar la ventaja percibida. Sin embargo, las disposiciones de bonificación fiscal suelen tener un carácter permanente, no están relacionados con la realización de proyectos específicos y reducen los gastos corrientes de la empresa sin que sea posible evaluar su volumen exacto en el marco del examen previo efectuado por la Comisión. Estas medidas constituyen medidas de funcionamiento prohibidas por el artículo 87.1 del TCE.

IV. EL CONCIERTO ECONÓMICO DEL PAÍS VASCO Y LAS AYUDAS DE ESTADO.

El Concierto Económico constituye una pieza clave no sólo para articular el sistema financiero del País Vasco, sino también de su propio autogobierno, en el que, además de recoger las capacidades normativas y de gestión de los Territorios Históricos, así como los principios generales, de armonización, de coordinación, colaboración fiscal entre el Estado y los Territorios Históricos, se regulan los puntos de conexión fiscales.

El impacto de la nueva organización territorial del Estado español tras la Constitución de 1978, regulada en el Título VIII de la misma, ha supuesto la implantación de lo que se ha venido denominando *el Estado de las Autonomías* y el reconocimiento para la Comunidad Autónoma del País Vasco y para la Comunidad Foral de Navarra de sus regímenes tributarios especiales de concierto y convenio, respectivamente. Decimos reconocimiento porque se trata de regímenes que históricamente han disfrutado los citados territorios y que, ciñéndonos al País Vasco, en el caso de Álava conservó hasta la propia entrada en vigor de la Constitución, de ahí que el propio Estatuto de Autonomía del País Vasco en su disposición transitoria octava tomara como modelo el contenido material del vigente Concierto Económico con la provincia de Álava para la aprobación del primer Concierto Económico que se celebró con posterioridad a la aprobación del presente Estatuto.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco vigente en la actualidad se aprobó mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que por primera vez establece el carácter indefinido del Concierto Económico.

IV.1. SUS FUNDAMENTOS INSTITUCIONALES.

El fundamento constitucional del régimen de concierto económico lo encontramos en la disposición adicional primera de la Constitución que ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, cuya actualización general se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

Y la norma institucional básica del País Vasco, su Estatuto de Autonomía, es la que dentro de las normas integrantes del bloque de constitucionalidad se ocupa de actualizar dicho régimen de concierto económico. Concretamente, el artículo 41, al que se remite igualmente la disposición adicional primera de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, señala en su número primero que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de concierto económico o convenios. Y el número 2 especifica que el contenido del régimen de concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:

- a) Las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma.
- b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio His-

tórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

- c) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.
- d) La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.
- e) Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por Ley, con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.
- f) El régimen de conciertos se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución.
- g) El Concierto se aprueba por Ley.

IV.2. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL CONCIERTO ECONÓMICO.

Tales principios y bases son respetados, asumidos y desarrollados por el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco apro-

bado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, concretamente en el Capítulo Primero, Sección 1ª, dedicado a desarrollar las normas generales de los tributos concertados. El artículo 1 del Concierto Económico establece las competencias de los Territorios Históricos: las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (Juntas Generales y Diputaciones Forales) podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario; la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

El **artículo 2** recoge una serie de principios generales:

- 1.º Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.
- 2.º Atención a la estructura general impositiva del Estado.
- 3.º Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del propio Concierto Económico.
- 4.º Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco. En aplicación de este principio se promulgó la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, coordinación y colaboración Fiscal.
- 5.º Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera. En particular deberá atenderse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda

practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Las normas del Concierto Económico, continúa diciendo el artículo 2 del mismo, se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

El **artículo 3**, sobre la armonización fiscal, establece que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

- a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto Económico.
- b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.
- c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.
- d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.

El **artículo 4** recoge el principio de colaboración en los siguientes términos:

1. Las instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria. De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas instituciones.

2. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico.
3. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exactitud. En particular, ambas Administraciones se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen, para lo que se establecerá la intercomunicación técnica necesaria y anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal. Asimismo, los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Por último, para terminar con este pequeño recordatorio de los primeros artículos del Concierto Económico, nos encontramos con el **artículo 5** en el que se establecen las competencias exclusivas del Estado, como son: La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido; y la alta inspección de la aplicación del Concierto Económico, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación.

IV.3. SIGNIFICADO COMPETENCIAL DEL RÉGIMEN DE CONCIERTO ECONÓMICO.

De la regulación constitucional, estatutaria y del propio Concierto Económico se deduce que en lo esencial el régimen tributario de Concierto Económico implica que las correspondientes Instituciones de los Territorios Históricos son competentes para regular y recaudar sus ingresos públicos, a riesgo unilateral, para financiar su actividad pública, aportando al Estado, en concepto de cupo, una contribución global para financiar las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco y ejercidas por el Estado.

Es decir, el Concierto Económico atribuye competencias a los Territorios Históricos del País Vasco en materia fiscal en dos aspectos muy concretos:

- **Autonomía normativa.** De una parte, podrán sus Instituciones competentes mantener, establecer y regular dentro de su territorio, el régimen tributario. Es decir, dichas Instituciones gozan, al igual que el Estado, de capacidad o potestad normativa para regular sus propios tributos y, en definitiva, su propio sistema tributario. Las normas forales constituirán, en consecuencia, las normas fiscales que rigen las relaciones tributarias en el País Vasco.

Los tributos que integran este sistema tributario propio de los Territorios Históricos son los tributos concertados contenidos en el propio Concierto Económico. Todos los impuestos estatales, los establecidos y los que se establezcan en el futuro, deberán concertarse. De ahí que cada vez que se establezca un nuevo impuesto por el Estado con capacidad para exigirse en todo el territorio estatal, en el País Vasco será precisa la modificación del Concierto Económico para su incorporación al mismo como impuesto concertado. Así lo dispone, por otra

parte, la disposición adicional segunda del propio Concierto Económico, el cual después de establecer que cualquier modificación del Concierto Económico se hará por el mismo procedimiento seguido para su implantación, señala que en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento. Además, la correspondiente adaptación del Concierto Económico deberá especificar sus efectos financieros.

- **Autonomía de gestión.** De otra, corresponde a las Diputaciones Forales todo el proceso de gestión en sus diversas fases de exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados.

No todos los tributos concertados son de normativa autónoma, esto es, las Instituciones no tienen capacidad normativa sobre todos ellos. El que un tributo sea de normativa autónoma quiere decir que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen capacidad para regularlo incluso de forma distinta a la normativa de régimen común. Mientras que los tributos concertados sin capacidad normativa o de normativa común significa que la normativa por la que se rigen es la estatal o común. Sin embargo, entiéndasenos bien, cuando aquí nos referimos a tributos concertados sin capacidad normativa por parte de los Territorios Históricos o con capacidad limitada, queremos significar, no que los Territorios Históricos no puedan normar tales tributos, que sí pueden hacerlo, sino simplemente que en

su regulación tendrán que seguir la normativa estatal hasta prácticamente reproducirla.

En este sentido, dentro de los tributos con capacidad normativa podemos distinguir los de capacidad normativa plena y los que la tienen limitada. Podemos distinguir hasta tres grupos de tributos concertados:

- Tributos con capacidad normativa plena: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (salvo en lo referente a operaciones societarias, letra de cambio y documentos que suplan a la misma o realicen función de giro, que se someterán a la normativa de régimen común) y los tributos locales.
- Tributo de capacidad normativa limitada: la Tasa sobre el Juego.
- Tributos sin capacidad normativa: el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre las Primas de Seguro, los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre determinados Medios de Transporte, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En este tipo de tributos las competencias de los Territorios Históricos se limitan a la gestión de los mismos.

IV.4. LÍMITES A LA CAPACIDAD NORMATIVA DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS.

No obstante lo señalado en los párrafos anteriores, la existencia de tributos concertados con capacidad normativa limitada o sin ella no significa que en los tributos con capacidad normativa plena no existan límites. Decíamos anteriormente que la capa-

cidad normativa de las Instituciones competentes en estos tributos es cuasiabsoluta, en consecuencia, no absoluta, lo que implica la existencia de una serie de límites a dicha capacidad normativa que podemos agrupar de la siguiente otra manera:

- 1.^º En primer lugar, el ejercicio de las competencias deberá producirse en el marco de la propia Constitución, por lo que deberá respetar los principios constitucionales, algunos de ellos contenidos ya en el propio Concierto Económico. Tales principios son el de igualdad (con una concreta plasmación en el artículo 139 de la Constitución que establece la igualdad en derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio del Estado, sin que ninguna autoridad pueda adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de los bienes en todo el territorio español), generalidad y obligatoriedad en el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad económica, justicia tributaria, progresividad, no confiscatoriedad, reserva de ley. En fin, en otras ocasiones la Constitución contiene mandatos dirigidos a los poderes públicos, a todos los poderes públicos, como sucede con el artículo 40.1: *Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.*
- 2.^º El propio Concierto establece cuales son los tributos no concertados y, en consecuencia, quedan excluidos de la competencia normativa de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos correspondiendo la misma en exclusiva al Estado. Tales tributos son los derechos de

importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Con lo cual, tenemos que el resto de los tributos se han de entender concertados y formando parte del sistema tributario del País Vasco, de sus Territorios Históricos y, consecuentemente, de las reglas establecidas por el propio Concierto.

3.^º Otro tipo de limitaciones que afectan a los tributos concertados son los que se refieren a los que hemos denominado tributos con capacidad normativa limitada o sin capacidad normativa, en los que se establece su sumisión a la normativa común en algunos aspectos o en su totalidad, respectivamente.

4.^º Y, por último, vamos a traer a colación, los principios generales que el propio Concierto Económico establece para su aplicación y que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben respetar cuando establezcan su propio sistema tributario y que aparecen recogidos en los artículos 2, 3 y 4 del Concierto Económico. Aunque, en el caso de los principios generales del artículo 2, salvo los de los apartados segundo y quinto, carecen de contenido propio, en tanto que las normas de armonización del Concierto y del Parlamento Vasco suponen límites cuya violación supondría una extralimitación competencial por parte de las Instituciones de los Territorios Históricos vascos de las disposiciones concretas en las que se contienen esas normas armonizadoras. Otro tanto cabe decir del principio de solidaridad cuya efectiva realización se garantiza a través de los mecanismos del Cupo y del fondo de Compensación Interterritorial. El artículo 3, en cambio, sí incluye auténticas normas armonizadoras que limitan la capacidad normativa de los Territorios Históricos, si bien dados algunos términos o conceptos empleados pueden impli-

car un control o límite muy difuso. En definitiva, los límites de mayor relevancia para la capacidad normativa de los Territorios Históricos por orden de importancia son los siguientes:

- **Respeto a los tratados y convenios internacionales.**
- Respeto a la estructura general impositiva del Estado.
- Respeto y garantía de la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin producir ni efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsión en la asignación de recursos.

En virtud del complejo normativo constituido por la Constitución, el Estatuto de Autonomía y el propio Concierto Económico, algún sector doctrinal ha llegado a interpretar, no sin razón, que el Concierto Económico forma parte integrante del bloque de constitucionalidad, de manera que para comprobar la adecuación de la aplicación del Concierto Económico a los principios constitucionales habrá que tener en cuenta las tres normas.

IV.5. CONTENIDO DEL CONCIERTO ECONÓMICO.

En lo que se refiere al contenido del Concierto Económico podemos distinguir dos partes claramente diferenciadas. Una primera relativa a los tributos concertados, en la que se recogen los aspectos básicos de las relaciones tributarias entre ambas Administraciones, estatal y forales, tanto en términos generales como en particular para cada figura tributaria. Esta primera parte tiene, en consecuencia, un contenido claramente tributario. En ella se contienen los principios de relación entre ambas Administra-

ciones (de armonización de los contenidos normativos, de coordinación, colaboración, etc.) y los puntos de conexión aplicables en aras a determinar la competencia normativa y de gestión en cada uno de los tributos concertados.

La segunda parte, se refiere a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco y en ella se contiene la regulación del Cupo o cuantía con la que la Comunidad Autónoma del País Vasco debe contribuir a las arcas del Estado en compensación o como sostenimiento a las cargas generales del Estado correspondientes a las competencias no asumidas por el País Vasco y que, a su vez, está integrado por las contribuciones que al Cupo han de realizar cada uno de los Territorios Históricos.

IV.6. RASGOS CARACTERÍSTICOS DEL CONCIERTO ECONÓMICO.

No podemos terminar este apartado sin hacer una breve alusión a otras peculiaridades del régimen de concierto económico, como son su carácter de sistema a riesgo unilateral, su naturaleza paccionada y, derivada de ella, su procedimiento de aprobación y modificación.

a) Sistema a riesgo unilateral.

El Estado, ni participa de la recaudación obtenida en y por el País Vasco en virtud del régimen de concierto económico, ni tampoco asume la cobertura de los gastos públicos en aquellos que son consecuencia del ejercicio de las competencias propias de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Pero lo cierto es que el Estado también ejerce competencias en el País Vasco, por lo que era preciso idear algún mecanismo por el que el País Vasco contribuyera a los gastos generados en el ejercicio de dichas competencias estatales y este no era otro que el sistema del cupo.

Determina el artículo 41.2,d) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco que la aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma. Para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico, continúa diciendo la letra e) del susodicho artículo 41.2, que integran el cupo global antes señalado, se constituirá una Comisión Mixta integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado. El cupo así acordado se aprobará por Ley, con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.

Estas prescripciones estatutarias encuentran su desarrollo en el artículo 49 del Concierto Económico. El Cupo lo define dicho artículo como la aportación del País Vasco al Estado en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios Históricos, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma vasca.

Dentro del Capítulo Segundo del Concierto Económico dedicado a las relaciones financieras, la Sección Segunda regula la metodología de determinación del Cupo. Concretamente, el artículo 52 dispone que se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma las que correspondan a competencias cuyo ejercicio no haya sido asumido efectivamente por aquella y para la determinación del importe total de dichas cargas se deducirá del total de gastos del Presupuesto del Estado, la asignación presupuestaria íntegra que, a nivel estatal, corresponda a las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma,

desde la fecha de efectividad de la transferencia fijada en los correspondientes decretos. Finalmente, concluye el artículo 52 relacionando algunas de las cargas no asumidas por el Estado:

- a) Las cantidades asignadas en los Presupuestos Generales del Estado al Fondo de Compensación Interterritorial a que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución. La contribución a esta carga se llevará a cabo por el procedimiento que se determine en la Ley de Cupo, a que se refiere el artículo 41.2,e) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, al que nos hemos referido anteriormente.
- b) Las transferencias o subvenciones que haga el Estado en favor de entes públicos en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no estén asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- c) Los intereses y cuotas de amortización de las deudas del Estado en la forma que determine la Ley de Cupo.

La imputación a los distintos Territorios Históricos de la parte correspondiente por cargas no asumidas se efectuará por aplicación de los índices a que se refiere el artículo 57 del propio Concierto Económico, determinados básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos y con los ajustes y compensaciones a que aluden los artículos 52, 55.Dos y 56 también del Concierto Económico.

Por otra parte, la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de Territorios Históricos y el Decreto Legislativo del Gobierno Vasco 1/1997, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco, regulan las aportaciones de los Territorios Históricos a la Hacienda General del País Vasco como contribución al sostenimiento de todas las cargas

generales del País Vasco no asumidas por los mismos, aportaciones que vienen a ser el grueso fundamental de los ingresos de la Hacienda General del País Vasco.

En definitiva, la financiación del ejercicio de las competencias que la Comunidad Autónoma asumió en su Estatuto de Autonomía se produce fundamentalmente mediante los ingresos derivados de los tributos concertados, de forma que sólo una adecuada normación de tales tributos acompañada de una buena gestión recaudatoria permitirá proveer de los fondos necesarios para financiar el ejercicio y desarrollo de las competencias del País Vasco. Y, además, puesto que el Cupo es la contribución del País Vasco a las cargas del Estado por el ejercicio de las competencias no asumidas por el País Vasco, la cuantía del Cupo no dependerá de los ingresos de los Territorios Históricos por los tributos concertados (ingresen más o menos deberá contribuir igual), sino de los gastos del Estado en el País Vasco por el ejercicio de las competencias no asumidas por el País Vasco. Pero como estos gastos dependen de los ingresos del Estado, ya que a mayores ingresos mayor es la capacidad de gasto, resulta que la cuantía del cupo dependerá de los ingresos del Estado y si estos son mayores puede incluso que la cuantía a pagar sea mayor.

Y esto es lo que viene a significar que el Concierto constituye un sistema a riesgo unilateral, en el sentido de que los mayores o menores ingresos del País Vasco redundarán en un beneficio o perjuicio para el propio País Vasco, lo cual implica, a pesar de que en numerosas ocasiones se ha tachado al régimen de concierto económico de privilegiado, un enorme ejercicio de responsabilidad. Piénsese, por ejemplo, que por una mala gestión recaudatoria se haya producido en el País Vasco un descenso de los ingresos, ello no quiere decir que la cuantía a abonar al Estado vía Cupo vaya a descender, pues

dicha cuantía no depende de los ingresos del País Vasco, sino que se calcula, como decíamos, en función de los ingresos del Estado. Por otra parte, los menores ingresos afectarán también a la gestión de las competencias que ejerce.

b) La naturaleza paccionada del Concierto Económico y su procedimiento de aprobación.

La naturaleza paccionada del Concierto Económico aparece implícita en su propia denominación. El Concierto Económico es un pacto, un acuerdo, fruto de un proceso negociador entre ambas administraciones, vasca y estatal, el cual será objeto de aprobación mediante Ley de Cortes Generales, pero una Ley que no podrá introducir modificación alguna en el texto del pacto, limitándose a aprobar o rechazar el Concierto Económico alcanzado.

Sorprende, sin embargo, el artículo único de la Ley 12/2002, aprobatoria del Concierto Económico actual, según el cual se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuando en realidad el Concierto Económico lo es con los Territorios Históricos. Ello se debe a la necesidad de adaptar la realidad histórica del Concierto Económico con la nueva organización territorial del Estado que ha supuesto la aprobación de la Constitución de 1978 y la consecuente irrupción de una nueva veste de entidad política: las Comunidades Autónomas.

Por último, decir que a diferencia de los anteriores Concierdos Económicos, el actual tiene una vigencia indefinida.

IV. 7. EL CONCIERTO ECONÓMICO Y LAS AYUDAS DE ESTADO.

Las instituciones comunitarias han tenido ocasión de pronunciarse en varias ocasiones en relación

con diferentes regímenes fiscales diseñados por los Territorios Históricos (también de la Comunidad Foral navarra) con ocasión de los incentivos fiscales a la inversión, las denominadas vacaciones fiscales o los créditos fiscales y reducciones de la base imponible en los Impuestos sobre Sociedades forales, supuestos en los que tanto la Comisión como el TEJ se han posicionado contrariamente al mantenimiento de tales medidas. Sin embargo, ninguno de los pronunciamientos habidos hasta el momento respecto de los diferentes regímenes tributarios forales se ha tomado fundándose en criterios de selectividad regional por su aplicabilidad a una determinada zona territorial del Estado español dotada de competencia tributaria, sino en las propias condiciones exigidas por las medidas fiscales. Es necesario, pues, detenerse en ese otro aspecto de la selectividad regional, puesto que el propio Tribunal Supremo en una más que polémica Sentencia de 9 de diciembre de 2004 anuló todos aquellos aspectos diferenciales de los Impuestos de Sociedades forales, incluido el tipo impositivo general del 32,5%, dos puntos y medio inferior que el estatal, al interpretar que tales medidas constituían ayudas de Estado susceptibles de distorsionar la libre competencia y que, por tanto, debían haber sido notificadas previamente a la Comisión Europea.

No obstante, es preciso tener presente que únicamente la determinación de lo que es una ayuda de Estado constituye el presupuesto que habilita la intervención de la Comisión y obliga a las Administraciones públicas de los Estados miembros a cumplir los mandatos del TCE. En este sentido, dada la naturaleza constitucional del TCE, corresponde al TEJ, en cuanto intérprete supremo del mismo, la labor de determinar el concepto de ayuda de Estado. Ahora bien, aun cuando el TEJ ha interpretado el concepto de ayuda de Estado en un sentido amplio, sin embargo, se trata de un concepto en permanente evolución, por lo que no siempre es posible saber

con plena seguridad si la actuación administrativa cuestionada es una ayuda de Estado prohibida por el artículo 87.1 del TCE.

La postura que mantiene la Comisión respecto a las ayudas estatales de alcance regional nos es ya conocida, a saber: su incompatibilidad con el mercado interior y con el sistema de libre competencia al amparo del artículo 87.1 del TCE, salvo aquellas ayudas que tengan cabida en las excepciones previstas en las letras a) o c) del artículo 87.3 del TCE. En efecto, la Comisión considera al Estado el único referente válido para determinar el carácter selectivo de una ayuda económica. Es decir, un incentivo fiscal, en la medida que se destine de manera exclusiva a las empresas establecidas en una determinada región de un Estado miembro, sin que empresas de otras zonas o regiones del mismo puedan beneficiarse de las mismas ventajas tributarias, presenta la nota distintiva de la selectividad.

Ya el Abogado General Saggio en la cuestión prejudicial suscitada por el Tribunal Superior del País Vasco ante el TEJ respecto a la compatibilidad de determinadas medidas de apoyo a la inversión empresarial e impulso de la actividad económica (vacaciones fiscales) contenidas en las Normas Forales 18/1993, de 5 de julio, 11/1993, de 26 de junio y 5/1993, de 24 de junio, de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, respectivamente, con objeto de valorar su compatibilidad con los actuales artículos 43 y 87 del TCE (cuestión prejudicial sobre la que no recayó sentencia alguna al retirar la Administración estatal el recurso interpuesto ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco contra las citadas normas forales) asume el parecer de la Comisión y niega que la posibilidad de que los incentivos fiscales puedan ser adoptados por colectividades territoriales dotadas de poder tributario con arreglo al Derecho interno, como ocurre en el caso de los Territorios Históricos

de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sea justificación suficiente para un trato preferencial otorgado a las empresas sometidas a la normativa foral. Es más, según el Abogado General Saggio, justificar las ayudas de Estado de índole fiscal en base a ese poder tributario de las diferentes entidades territoriales de un Estado miembro permitiría eludir la aplicación del régimen comunitario de las ayudas de Estado **con sólo** modificar el reparto interno de competencias en materia tributaria para, en base al carácter general de las ayudas, evitar la prohibición contenida en el artículo 87.1 del TCE.

La doctrina mantenida por el Abogado General Saggio es rechazable, puesto que afirmar que un Estado miembro puede modificar su distribución interna de poderes con la finalidad de eludir la aplicación del artículo 87.1 resulta inconsistente. En efecto, tomando como ejemplo el caso español, existen límites jurídicos y políticos que abortarían tal tentativa. Desde el punto de vista jurídico, la posibilidad apuntada por el Abogado General Saggio supondría la modificación de la propia Constitución y, como sabemos, la Constitución española prevé unos mecanismos reforzados de reforma constitucional regulados en los artículos 166 y siguientes. Así, para el caso del Título VIII de la Constitución, dedicado a la organización territorial del Estado, el artículo 167 determina que *1. Los proyectos de reforma constitucional deberán ser aprobados por una mayoría de tres quintos de cada una de las Cámaras. Si no hubiera acuerdo entre ambas, se intentará obtenerlo mediante la creación de una Comisión de composición paritaria de Diputados y Senadores, que presentará un texto que será votado por el Congreso y el Senado. 2. De no lograrse la aprobación mediante el procedimiento del apartado anterior, y siempre que el texto hubiere obtenido el voto favorable de la mayoría absoluta del Senado, el Congreso por mayoría de dos tercios podrá aprobar la reforma. 3. Aprobada la reforma por las Cortes*

Generales, será sometida a referéndum para su ratificación cuando así lo soliciten, dentro de los quince días siguientes a su aprobación, una décima parte de los miembros de cualquiera de las Cámaras.

A mi juicio, la interpretación que la Comisión efectúa de las ayudas regionales excede de las prescripciones contenidas en el artículo 87.1 del TCE, llevando de facto a una armonización de las legislaciones tributarias de los Estados miembros en un intento por eliminar la competencia fiscal perjudicial mediante un instituto que no estaba destinado a dicha finalidad.

No obstante, los preceptos del TCE relativos a las ayudas de Estado tampoco cuestionan globalmente el régimen de Concierto Económico, sino únicamente aquella aplicación del mismo incompatible con el Ordenamiento Comunitario.

Por lo tanto, lo esencial en la materia de las medidas fiscales de índole regional estriba en la determinación de cuál sea el marco de referencia para su consideración como ayuda de Estado general o selectiva: la región o todo el territorio nacional, respectivamente. Así, si tomamos como marco de referencia la región la medida tendría un carácter general, puesto que se aplicaría a todas las empresas de la región; mientras que si tomáramos como marco de referencia todo el territorio nacional, la medida deberá ser calificada de selectiva puesto que no se aplica a todas las empresas del Estado miembro.

El Abogado General A. Geelhoed en el recurso interpuesto ante el TEJ por Portugal para solicitar la anulación de la Decisión de la Comisión 2003/442/CE, en la que calificaba 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, se plantea la cuestión del alcance de la aplicación del

principio de la selectividad regional. En el examen de esta cuestión, el Abogado General se plantea la interrogante de hasta qué punto las modificaciones en los tipos impositivos nacionales limitadas a un ámbito geográfico suponen una ayuda de Estado prohibida por el artículo 87.1 del TCE, cuestión que hasta el momento no ha sido resuelta por el TEJ.

Según el Abogado General A. Geelhoed es preciso establecer unos criterios que, además de permitir determinar cuándo medidas de índole fiscal aplicadas a un ámbito geográfico limitado son ayudas de Estado, aporte seguridad jurídica en la elaboración de los regímenes tributarios de los Estados miembros en un contexto de descentralización hacia las regiones de las competencias tributarias.

Si bien la Comisión toma siempre como referencia el ámbito geográfico estatal para determinar la selectividad de una medida que favorece a determinadas empresas, sin embargo, este criterio no siempre es válido, puesto que ello implicaría que las medidas nacionales que establecen medidas de índole fiscal diferentes en una zona geográfica serían automáticamente selectivas en dicho ámbito geográfico. De ahí, que el Abogado General A. Geelhoed considere que en ocasiones se debería de tomar como marco de referencia el área geográfica en el que se aplica la medida controvertida, en cuyo caso, las medidas no podrían ser tomadas como selectivas, siempre que se apliquen a todas las empresas que operen en esa zona geográfica.

Efectivamente, cuando en una determinada zona geográfica se aplican tipos impositivos superiores a los existentes en el resto del territorio nacional, no por eso debiera considerarse como ayuda de Estado el tipo impositivo aplicado con carácter general. Al contrario, el gravamen aplicado en una zona geográfica determinada es un gravamen especial. A este respecto el Abogado General A. Geelhoed dis-

tingue tres supuestos:

1. Que sean las autoridades nacionales las que decidan la aplicación de medidas fiscales favorables en un ámbito geográfico concreto, en cuyo caso la medida debiera ser calificada como ayuda estatal.
2. Cuando son los entes locales o regionales quienes tienen atribuidas las competencias tributarias, de forma que no existe un régimen tributario general. En este supuesto no cabe hablar de selectividad en la medida adoptada por el ente local o regional y así lo tiene admitido la propia Comisión.
3. Los problemas surgen cuando un ente local o regional puede, en virtud de las competencias que tiene atribuidas, adoptar medidas de índole fiscal que afectan únicamente a su territorio, sin que tales medidas existan en el ámbito nacional. En estos casos, según el Abogado General A. Geelhoed, es preciso analizar la autonomía que goza el ente local o regional que debe ser total con respecto al Gobierno Central y basada en tres principios fundamentales: autonomía institucional, es decir, la decisión debe ser adoptada por un ente con su propio estatuto constitucional, político y administrativo independiente del gobierno central; autonomía procedimental, en el sentido de que la decisión se adopte en base a un procedimiento en el que el Gobierno Central no tiene facultad para intervenir en la fijación de la medida y en la que el ente local o regional no tiene ninguna obligación de tener en cuenta el interés nacional; y autonomía económica, esto es, que sea el propio ente local o regional el que soporte las consecuencias de la medida. En consecuencia, cuando la autonomía es total de acuerdo con los principios descritos, la medida adoptada no entra en el ámbito de aplicación del artículo 87.1 del TCE.

Pues bien, recientemente el TEJ ha venido a corroborar la tesis sostenida por el abogado General A. Geelhoed en la Sentencia de 6 de septiembre de 2006 dictada en el asunto C-88/03 en el recurso de anulación interpuesto por la República de Portugal contra la Comisión de las Comunidades Europeas.

El TEJ señala como el artículo 87.1 del TCE prohíbe las ayudas que favorezcan a determinadas empresas o producciones, es decir, las ayudas selectivas. Sin embargo, es jurisprudencia reiterada que el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son a priori selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben (Sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, apartado 33, y de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C148/04, Rec. p. 111137, apartado 51). Por lo tanto, a juicio del Tribunal, es necesario preguntarse primero si las medidas de reducción de los tipos impositivos de que se trata tienen carácter selectivo y, de ser así, examinar si están justificadas por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal nacional.

Por lo que se refiere al criterio de la selectividad, constitutivo del concepto de ayuda de Estado, existe una reiterada jurisprudencia, a tenor de la cual, el artículo 87.1 del TCE requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (Sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C143/99, Rec. p. 18365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C308/01, Rec. p. 14777, apar-

tado 68, y de 3 de marzo de 2005, Heiser, C172/03, Rec. p. 11627, apartado 40).

Y este análisis es también válido cuando la medida es adoptada por una autoridad infraestatal, puesto que una medida adoptada por una entidad territorial y no por el poder central puede constituir una ayuda si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 87.1 del TCE. En consecuencia, para apreciar la selectividad de la medida de que se trata es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. Por lo tanto, la determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada normal y el tipo impositivo normal lo será el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia. Este marco de referencia geográfico no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87.1 del TCE.

El TEJ admite que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. El TEJ reconoce de esta manera que una medida fiscal de carácter regional pueda contemplar impuestos menores a los del Estado miembro. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida

ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate.

Según el TEJ, no puede concluirse que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87.1 del TCE por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro. Muy al contrario, para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia.

A este respecto, concluye el TEJ que, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario: en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central (autonomía institucional); además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido (autonomía procedimental, aunque matizada con respecto a la formulación del Abogado General A. Geelhoed, al suprimirse la exigencia del interés general a tener en cuenta por la región al determinar el tipo impositivo); por último, las consecuencias financieras de

una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central (autonomía económica). Por consiguiente, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, las medidas fiscales con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.

En definitiva, en esta Sentencia del TEJ reconoce el carácter general de unas medidas fiscales regionales que impliquen unos impuestos menores a los vigentes en el ámbito nacional del Estado miembro.

Ciertamente, esta Sentencia del TEJ para el caso de las islas Azores puede suponer un espaldarazo definitivo al Concierto Económico vasco, puesto que supone confirmar que las Comunidades Autónomas que reúnan los criterios descritos pueden aplicar impuestos inferiores a los vigentes en el ámbito nacional. No hay que olvidar que el Tribunal Supremo anuló los Impuestos de Sociedades vascos por gravar los beneficios societarios con un tipo del 32,5% (elevado posteriormente al 32,6%), inferior al 35% existe en el ámbito nacional, al considerar cualquier diferencia entre el Impuesto de Sociedades Vasco y el que se aplica en el ámbito nacional como una ayuda de Estado. Bien es verdad que la Sentencia del TEJ se refiere a las islas Azores y, en principio, no es extensible a otras regiones ni prejuzga la resolución que se pueda adoptar para otras disputas

similares, aunque, ciertamente, los requisitos exigidos por el TEJ para que las medidas tributarias no sean calificadas de ayudas de Estado las cumple el País Vasco.

Por otra parte, la Sentencia del TEJ en el caso de las islas Azores se pronuncia, por primera vez, sobre una cuestión que venía provocando una gran incertidumbre e inseguridad jurídica en las regiones con competencias en materia tributaria, como es el caso del País Vasco, y supone determinar los límites y criterios en los que deben moverse las regiones para aplicar tributos propios y diferenciados de los del Estado miembro sin incurrir en vulneraciones del artículo 87.1 del TCE sobre ayudas de Estado.

No obstante, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha mantenido las suspensiones cautelares dictadas con respecto a las dos últimas reformas de los Impuestos de Sociedades forales. La primera de dichas reformas reproduce la normativa que había sido ilegalizada por el Tribunal Supremo en diciembre de 2004 y mantenía el tipo de gravamen en el 32,5% frente al 35% del Estado; la segunda supuso elevar el tipo impositivo una décima del 32,5% al 32,6%, suspensión cautelar de esta última reforma que fue recurrida. Recientemente, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha decidido plantear ante el TEJ una cuestión prejudicial sobre la posibilidad de que a la luz de la legislación de la Unión Europea la normativa vasca sobre las empresas societarias se diferencie de la vigente en el ámbito nacional del Estado español. Concretamente, las dudas que le surgen al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco versan sobre la autonomía procedimental, ya que el Concierto Económico señala que los Territorios Históricos han de tener en cuenta la estructura general impositiva del Estado, así como mantener una presión fiscal global equivalente.

LA EXENCIÓN RELATIVA A LA TITULARIDAD DE LAS PARTICIPACIONES EN LA EMPRESA FAMILIAR DENTRO DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO: ANÁLISIS DE LAS CONDICIONES NECESARIAS PARA SU APLICACIÓN

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

SUMARIO:

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS.
- II. LA TITULARIDAD DE LAS PARTICIPACIONES EN ENTIDADES: SU CONSIDERACIÓN COMO BIENES Y DERECHOS EXENTOS DEL IMPUESTO.
- III. REQUISITOS NECESARIOS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN.
- IV. CRITERIOS A SEGUIR PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPORTE OBJETO DE EXENCIÓN.
- V. RESTANTES NORMAS QUE DEBEN SER OBSERVADAS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN

I. CONSIDERACIONES PREVIAS.

Con carácter general, basta un mero examen de la normativa tributaria vigente en nuestro país para constatar la ausencia de una utilización uniforme del término “empresa familiar”, que suele a ser empleado de forma esporádica por el legislador y sin delimitar sus principales características.

Así sucede por ejemplo en la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), y también en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Do-

naciones (ISD). En ambos textos legales, a la hora de regular el conjunto de beneficios fiscales susceptibles de ser aplicados a las empresas individuales y a las participaciones en ciertas entidades, prescinde el legislador del vocablo “empresa familiar”, limitándose a ofrecer una mera descripción de la misma en función de los vínculos de parentesco existentes. El citado término tampoco fue utilizado además en la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, por la que se aprobaron las medidas relativas al Impuesto sobre el Patrimonio, ni en su normativa de desarrollo.¹⁾

Incluso fuera del ámbito estrictamente tributario, dentro de nuestro ordenamiento jurídico, no resulta posible aludir a la existencia de una concreta referencia al concepto de “empresa familiar”, con la única salvedad de las denominadas “explotaciones familiares agrarias” que, por otra parte, adolecen de los principales rasgos configuradores del concepto de empresa familiar.

¹⁾ Si se adopta en cambio esta terminología, como bien señala VAQUERA GARCÍA, A., Régimen tributario de la empresa familiar, Dykinson, Madrid, 2004, pág. 21, en el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica, que introdujo para estas entidades las reducciones en el ISD, si bien en ningún momento se acometió la definición de su contenido. En esta misma línea la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación en la base imponible del ISD de diversas reducciones en materia de empresa familiar y vivienda habitual, se limitó a citar dicho término, sin precisar su significado.

(*) Doctor en Derecho. Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de León.

A pesar de ello debe quedar claro que nos hallamos ante una figura de gran trascendencia tanto en el ámbito del Derecho como en el de la Economía²⁾. En efecto, la empresa familiar se presenta como uno de los instrumentos esenciales de todo desarrollo económico, dado que constituyen la mayoría de las denominadas "Pymes" (pequeñas y medianas empresas), posibilitando además el mantenimiento de un sistema productivo vinculado a las relaciones familiares.³⁾

Siguiendo a LETE ACHIRICA⁴⁾ podemos afirmar que la utilización del término "empresa familiar" ha tenido lugar tanto en el ámbito político, como en el económico o en la propia esfera jurídica. En palabras del citado autor, *"Unas veces son los propios beneficiarios de la estructura empresarial quienes abogan por tal o cual medida política o, más concretamente, de política fiscal. En otras ocasiones las organizaciones empresariales son los agentes 'agitadores' de esta cuestión, de gran importancia desde el punto de vista económico, pero de difícil identificación en el plano jurídico"*.

²⁾ Fiel reflejo de esta importancia es el Informe de 12 de noviembre de 2001 elaborado a cargo de la "Ponencia de Estudio para la problemática de la Empresa Familiar" (constituída en el seno de la Comisión de Hacienda del Senado) y publicado en el Boletín Oficial del Senado núm. 312 de 23 de noviembre de 2001. En dicho Informe quedó plasmada la inquietud que genera en los distintos sectores socio-económicos la ausencia de un concepto uniforme de empresa familiar.

³⁾ Véase en este sentido ALVARADO RIQUELME, M. y MOLINA SÁNCHEZ, H., "Una aproximación al riesgo empresarial y a la problemática contable en la pequeña y mediana empresa familiar", en Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 224, 2001, pág. 395, quienes utilizan la expresión "pequeña y mediana empresa familiar" a la hora de analizar los diversos problemas que en el ámbito de la estructura empresarial pueden llegar a plantear este tipo de empresas, a saber: la escasa capacidad de alta dirección de los familiares; la confusión del patrimonio particular y empresarial; las limitaciones existentes en cuanto al acceso a la financiación; el irregular funcionamiento de su sistema de control interno y la dispersión de su poder accionarial.

⁴⁾ LETE ACHIRICA, C., "La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales", en Quincena Fiscal, núm. 9, 1999, pág. 9.

Tal y como pone de manifiesto CAYÓN GALIARDO⁵⁾, con frecuencia se tiende a escribir y legislar sobre la empresa familiar de manera fragmentaria, sin que exista una definición legal de la misma sobre la que poder fundamentar el conjunto de reflexiones efectuadas. Coincidimos con el citado autor en que *"Ante la inexistencia de una definición legal de empresa familiar, los aspectos por los que jurídicamente debe limitarse esta realidad han de ser varios y de carácter objetivo y formal"*.

Por su parte ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA⁶⁾ considera que lo que importa es la noción más económica que jurídica de la empresa, de cara a poder someterla a los límites de la familia según su propia concepción jurídica, y renunciando a corrientes de opinión y de comportamiento frecuentemente instaladas en el terreno de los hechos. En opinión de este ilustre Profesor, *"Una vez logrado el nexo que el calificativo de familiar sirve para distinguir a la empresa familiar de todas las demás en orden a su titularidad o a sus elementos subjetivos, con una u otra forma (societaria) o falta de forma (individual), será el momento de apuntar las circunstancias que han de darse en una empresa para que merezca el apelativo de familiar y, asimismo, para que esta condición no se pierda en supuestos de sucesión 'inter vivos' o 'mortis causa', ni en casos de alteración de su pasivo, con o sin garantía real, que pueda afectar a su titularidad efectiva"*.

Parece claro por tanto que, con la finalidad de poder abordar adecuadamente la problemática de-

⁵⁾ CAYÓN GALIARDO, A., "La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado", en la obra colectiva La fiscalidad de la empresa familiar, Monografías de la Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 15, 2000, pág. 19.

⁶⁾ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Aproximación a un concepto de empresa familiar", en Revista Técnica Tributaria, núm. 43, 1998, pág. 18.

rivada del término “empresa familiar”, deberán ser puestos en relación los conceptos tributarios de empresa y familia. Solo así podremos discernir si resulta o no posible su existencia en el ámbito del Derecho Tributario.

Como es sabido, el Derecho Tributario no ofrece un concepto propio de empresa, optándose en cambio por el término “actividades económicas”, dentro del cual se engloban las distintas actuaciones que pueden ejercerse mediante la actividad de empresa.

Destaca especialmente la falta de toda mención expresa existente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que se refiere de un modo genérico a las sociedades y personas jurídicas, si bien hemos de reconocer que dicha Ley no tiene por qué erigirse en la norma tributaria más importante a efectos del estudio de la noción de empresa, debiendo por el contrario limitarse a efectuar concretas referencias relativas a entidades que puedan desarrollar una actividad de empresa.⁷⁾

Pues bien, a falta de una concreta delimitación en la LGT, parece necesario acudir a aquellas descripciones contenidas en la regulación normativa de algunos de los tributos que integran nuestro sistema tributario. *A priori* el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) constituye el único tributo en cuya regulación normativa se contiene una definición de “actividades económicas”. Y es que, como es so-

bradamente conocido, su hecho imponible queda constituido por el mero ejercicio de las mismas, adquiriendo tal consideración las de carácter empresarial, profesional o artístico (art. 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales). Es más, el propio art. 79.1 del citado texto legal califica dichas actividades como “La ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

En otros tributos de nuestro sistema impositivo, por el contrario, no resulta posible encontrar una definición precisa del término “actividades económicas”. Ahora bien su normativa nos ofrece el régimen de tributación correspondiente a los rendimientos derivados de dichas actividades, así como al tráfico jurídico desarrollado a través de ellos.

En este sentido dispone el art. 7.3 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), que los sujetos pasivos del Impuesto “se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de la presente ley”. Precisamente al amparo de esta delimitación normativa estima ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA⁸⁾ que el IS no necesita de la noción de la empresa, al recaer su gravamen sobre toda entidad colectiva con personalidad jurídica sin más. Tal y como señala este autor “No se define en qué consiste la citada actividad, sino que se enumeran las entidades que van a ser gravadas por el tributo”.⁹⁾

⁷⁾ A pesar de ello, y refiriéndose a la antigua LGT de 1963, LETE ACHIRICA, C., “La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales”, ob. cit., pág. 13, considera que diversos conceptos jurídicos estrictos que pueden dar cabida en su seno a la noción de empresa se encontraban ya incluidos en dicha Ley, citando por ejemplo la calificación de responsabilidad solidaria, en los supuestos de declaración consolidada por el IS, adoptada en relación con todas las sociedades integrantes del grupo por las infracciones cometidas en dicho régimen de tributación (art. 38.2 de la antigua LGT), o lo que disponían las letras c) y d) del art. 77.3 de la misma, al considerar como sujetos infractores a la sociedad dominante en el régimen de declaración consolidada y a las entidades en régimen de transparencia fiscal, respectivamente.

⁸⁾ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Aproximación a un concepto de empresa familiar”, ob. cit., pág. 21.

⁹⁾ Recuérdese a este respecto que en la regulación normativa anterior a la antigua Ley 43/1995 el legislador procedía a enumerar expresamente los componentes de la renta del sujeto pasivo en el IS, incluyendo entre los mismos a los rendimientos de explotaciones económicas y de actividades profesionales o artísticas.

Por su parte, la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se limita a incluir una caracterización de lo que debe entenderse por rendimientos provenientes de actividades económicas sujetos a tributación, refiriéndose a aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno sólo de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Se adopta así una definición de lo que ha de entenderse por rendimientos procedentes de una actividad económica fundamentada en la ordenación por cuenta propia de los factores de producción, así como en la asunción de riesgos por parte del titular de la misma, constituyendo la proyección de los bienes y servicios en el mercado la principal nota caracterizadora de dichos rendimientos.¹⁰⁾

Obsérvese además como el concepto de titular de una actividad de tal carácter resulta más amplio que el de "comerciante" adoptado por el Código de Comercio, dado que incluiría las labores agrarias o profesionales, cuya calificación como actividades de carácter comercial se presenta difícil. En definitiva, dicha noción parece coincidir con la de empresa en sentido material. Tal y como pone de

¹⁰⁾ Como es de sobra conocido esta expresión vino a sustituir además a la de "actividades empresariales y profesionales", vinculada a la clase de actividades que obtenían los rendimientos. Ello no ha evitado sin embargo la problemática surgida en torno a la diferenciación entre algunas actividades profesionales y los rendimientos del trabajo, a la que se refiere FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., "Rendimientos de actividades económicas. Ganancias y pérdidas patrimoniales. [Artículos 25 a 37]", en la obra colectiva *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 97, cuando afirma que "El peso de la balanza se sigue colocando en la asunción del riesgo por el sujeto que obtiene las rentas, pudiendo ser los medios utilizados para su obtención, trabajo y capital conjuntamente, o uno solo de estos medios"*.

manifiesto VAQUERA GARCÍA¹¹⁾, la asunción del carácter de actividad económica para aquéllas distintas de las empresariales permite reconocer el estado actual de la sociedad desde un punto de vista económico en tanto en cuanto "suponen, en muchos casos, una organización muy próxima, si no idéntica, a las empresas dedicadas a la prestación de servicios".¹²⁾

¿Debe circunscribirse el ámbito de la empresa únicamente a los supuestos en los que se halle presente una sociedad desde el punto de vista mercantil? En nuestra opinión, no. Téngase presente que el concepto de actividad económica se adopta a efectos del IAE y el de rendimiento proveniente de las mismas en el IRPF; en cambio, el de "entidad mercantil" es objeto de utilización en el IS, no existiendo entre ambas otra diferencia que la titularidad física o jurídica del empresario.¹³⁾

Por último, el art. 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), confiere la condición de empresario o profesional, en primer término, a quienes realicen actividades empresariales o profesionales y a las sociedades mercantiles en todo caso, proporcionando el apartado Dos del citado precepto una de-

¹¹⁾ VAQUERA GARCÍA, A., *Régimen tributario de la empresa familiar, ob. cit., pág. 35.*

¹²⁾ En un sentido contrario se pronuncia LETE ACHIRICA, C., "La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales", *ob. cit., pág. 14, para quien "La noción ofrecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no puede servir para identificar a la empresa a efectos fiscales; únicamente se refiere a la renta de los empresarios individuales y no de las sociedades, que son el cauce formal a través del cual se manifiestan en el mercado las empresas, cualquiera que sea su tamaño"*.

¹³⁾ La propia fiscalidad tiende a uniformar la regulación normativa de cara a determinar la base imponible en ambos impuestos sobre la renta, remitiéndose por ejemplo la normativa del IRPF, de cara al cálculo del rendimiento neto, a las normas del IS. Y ello sin perjuicio del carácter sintético que presenta este segundo impuesto frente al primero, al que interesa individualizar y calificar los distintos rendimientos obtenidos.

finición de actividad empresarial o profesional muy similar a la del IAE, al disponer que *“Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios”*.

No obstante, y sin perjuicio de lo anterior, la condición de empresario o profesional también es objeto de delimitación en el IVA a través de un sistema de lista que incluye diversos supuestos concretos tales como la urbanización de terrenos o la entrega ocasional de medios de transporte nuevos.¹⁴⁾

De este modo, a pesar de que la normativa tributaria adolece de un concepto homogéneo de empresa, sí que contiene, en relación con los distintos tributos, una caracterización de la misma fundamentada en la ordenación de los factores de producción con la finalidad de entregar bienes o de prestar servicios en el mercado. Y es que el hecho de que nuestro sistema tributario se halle integrado por impuestos de distinta naturaleza no obsta para que pueda adoptarse la misma noción de empresa a los efectos que correspondan, configurándose así un concepto unitario de ésta.

Una situación distinta se plantea en el ámbito de la familia dado que, a excepción de la opción por la tributación conjunta establecida en el ámbito del IRPF, no se lleva a cabo ninguna definición legal de lo que puede considerarse como tal. Incluso las distintas modalidades de unidad familiar concebidas en relación con el citado gravamen únicamente presentan virtualidad a efectos de proceder a la inte-

¹⁴⁾ Por otra parte conviene recordar que el apartado tercero de este art. 5 de la Ley del IVA presume el ejercicio de dichas actuaciones en aquellos supuestos en los que es necesario que contribuyan en el IAE, es decir, si se encuentran dadas de alta a efectos de este último impuesto.

gración de los rendimientos en dicho tributo, lo que impediría extender tal consideración a supuestos distintos.¹⁵⁾

A nuestro juicio la única trascendencia que podría derivarse de esta cuestión de cara a su proyección sobre la empresa familiar sería la referente a la posibilidad de que la misma resulte desempeñada por varias personas físicas que ejerzan la actividad económica y que formen parte de la misma unidad familiar, pudiendo optar por acumular o no los rendimientos obtenidos de manera tal que se graven las rentas derivadas de dicha actividad de forma conjunta o individual.¹⁶⁾

Por lo que respecta a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD, dicha norma contiene frecuentes alusiones a los distintos familiares y grados de parentesco. Así sucede por ejemplo en sus artículos 11 y 13, en relación con la adición de bienes a la masa hereditaria o a las deudas deducibles, o en su art. 20, a la hora de precisar diferentes grupos de parentesco cuya validez queda sin embargo limitada a efectos de dicho tributo, no pudiendo extenderse en cambio a los grados de vinculación existentes entre las personas integrantes de una empresa familiar. Y en el ámbito del IS, a efectos de determinar que ha de entenderse por “grupo familiar” en relación con las llamadas sociedades patrimoniales, acude el legislador a vínculos de parentesco en el cuarto grado, ya sea por línea direc-

¹⁵⁾ Especialmente intenso fue el debate suscitado en su momento en torno a la necesidad de que los principios constitucionales tributarios resulten respetados a la hora de optar por la tributación individual o conjunta. A la luz del citado debate se originó el fallo del Tribunal Constitucional en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, que dio lugar a la modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1978 a través de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio.

¹⁶⁾ Piénsese por ejemplo en el caso de dos cónyuges que tienen a su nombre un establecimiento mercantil.

ta o colateral, pero sin que queda la posibilidad de extrapolar este criterio fuera del citado tributo.

Pues bien, desde nuestro punto de vista, todas estas referencias contenidas en la normativa tributaria, relativas a los diversos grados de parentesco existentes entre varias personas, deberán interpretarse en idéntico sentido. Sólo así podrá lograrse la inclusión de un único concepto de empresa familiar en el ámbito del Derecho Tributario.

Tal y como precisa CAYÓN GALIARDO¹⁷⁾, son varios los elementos que pueden actuar como caracterizadores del concepto de empresa familiar en el marco tributario. El primero de estos elementos se refiere al objeto o actividad de la empresa. Sostiene el citado autor que han de quedar excluidas del mismo aquellas entidades que no posean un carácter empresarial. Quedarían pues fuera de la esfera de actuación de la empresa familiar las actividades profesionales. Sucede no obstante que, con independencia de que el legislador pueda excluir en determinadas circunstancias los beneficios fiscales para esta clase de actividades (caso por ejemplo de la regulación inicial de la exención contenida en el art. 4 de la Ley del IP, que se refería únicamente a las actividades empresariales y no a las profesionales), las actividades profesionales pueden desarrollarse a través de un conjunto de colaboradores familiares.¹⁸⁾

Por otra parte, no creemos que los términos “empresarial” y “mercantil” puedan ser empleados indistintamente en este punto. El término “mercantil” úni-

camente podrá utilizarse para identificar a las entidades que hayan sido constituidas al amparo de la normativa del Derecho Mercantil, sin perjuicio de que aquellas otras que no resulten incluidas dentro del mismo puedan desarrollar una actividad empresarial (caso por ejemplo de las sociedades civiles)¹⁹⁾. De cualquier manera, lo que parece claro es que debe tratarse de una empresa y no de una simple tenencia de bienes o derechos.

El segundo gran elemento que debe confluir en el ámbito de la empresa familiar se refiere a la existencia de múltiples relaciones entre el grupo familiar y la empresa tales como la dirección de la misma, su financiación o los trabajadores que la integran. Tienen la consideración de empresas familiares aquellas que son propiedad de un grupo familiar o de parentesco y en las que, además, interviene activamente en la gestión de la empresa alguno de sus miembros.

Es éste un elemento de gran trascendencia, ya que a través del mismo resulta posible constatar la existencia de una vinculación entre un determinado grupo familiar y una concreta actividad económica. Ahora bien, en algunos casos el carácter familiar de la empresa tiende a confundirse con las denominadas Pymes en tanto en cuanto, al ser éstas de pequeña y mediana dimensión, sus propietarios suelen ser quienes desempeñan la dirección de las mismas.

La identificación entre ambas categorías no siem-

¹⁷⁾ CAYÓN GALIARDO, A., “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”, *ob. cit.*, pág. 17.

¹⁸⁾ Tal y como ha puesto de manifiesto MENÉNDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, IEF, Madrid, 1986, pág. 206, una actividad profesional puede ser llevada a cabo tanto en el ámbito individual como en el colectivo.

¹⁹⁾ Cuestión distinta sería si se puede ejercer de forma individual o colectiva una determinada profesión, al precisarse en estos casos de un título oficial y, en ocasiones, de una colegiación obligatoria, circunstancia esta última de imposible cumplimiento para una entidad mercantil. Coincidimos no obstante con VAQUERA GARCÍA, A., *Régimen tributario de la empresa familiar*, *ob. cit.*, pág. 41, en que nada impediría utilizar la forma de asociación entre varios profesionales, circunstancia que podría conducir a la creación de una persona jurídica.

pre es, a nuestro juicio, correcta. Piénsese que en realidad las Pymes se definen como tales en función de dos parámetros: el número de trabajadores contratados y el volumen de negocio de las mismas. Así las cosas, no todas las Pymes son empresas familiares, ya que podrían ser propiedad de socios no ligados familiarmente. Y no todas las empresas familiares son Pymes, existiendo de hecho numerosos ejemplos de empresas familiares de gran tamaño que incluso cotizan en Bolsa.

Finalmente, las restantes características que habrían de concurrir para poder calificar a una empresa como "familiar" serían la existencia de un protocolo familiar o pacto de llevanza de la empresa y, lógicamente, la presencia de un elemento cuantitativo.²⁰⁾

En todo caso, conviene dejar claro que todas estas circunstancias no son sino criterios que nos permiten precisar cuando nos encontramos ante una empresa de carácter familiar. Pero a la luz de los mismos no podemos afirmar con total certeza la presencia de dichas entidades.

Señala en este sentido CHECA GONZÁLEZ ²¹⁾ que, a pesar de la referida falta de concreción normativa, "Los autores que más se han ocupado de este ámbito han establecido unos criterios tendentes a identificar, al menos a grandes rasgos, cuando estamos en presencia de empresas familiares, habiendo señalado en este sentido que se puede entender que una empresa es incardinable en el grupo de las denominadas familiares cuando

²⁰⁾ Este último elemento conduciría inevitablemente a una eventual equiparación entre la empresa familiar y la pequeña y mediana empresa que, sin embargo, no tiene por qué concurrir en la práctica.

²¹⁾ CHECA GONZÁLEZ, C., "La empresa familiar en nuestro ordenamiento tributario", en *Monografías de la Asociación Española de Asesores Fiscales. La fiscalidad de la empresa familiar*, núm. 15, Madrid, 2000, pág. 156.

existe un gran nexo de unión entre una empresa y una familia".

Dos son los principales aspectos que, a juicio de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA²²⁾, caracterizan a la empresa familiar. En primer lugar, un aspecto objetivo representado por el patrimonio empresarial que ha de estar, en la medida de lo posible, en manos de un conjunto de personas con vínculos de parentesco, así como por la actividad desarrollada, que deberá ser una actividad económica. Y, en segundo término, un aspecto subjetivo constituido por la titularidad de la empresa, cristalizada en la forma de empresario individual o social.

Por su parte LETE ACHIRICA ²³⁾ estima que nos hallamos ante una empresa familiar cuando el control de la misma se encuentra en manos de personas unidas por un vínculo de parentesco lo suficientemente próximo como para considerar que dicho vínculo impide o limita el acceso de terceros ajenos al mismo al control de la empresa. Añade el citado autor que "De esta forma, la noción de control, tan debatida en el Derecho mercantil, serviría para identificar en unión de unos lazos familiares a la empresa familiar".

Cabría incluso la posibilidad de configurar la noción fiscal de empresa familiar a la luz de la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio encargada de regular la exención de los bienes afectos a actividades económicas y de las participaciones en entidades. De esta opinión se muestra partidario PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ²⁴⁾, para quien son em-

²²⁾ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Aproximación a un concepto de empresa familiar", *ob. cit.*, pág. 28.

²³⁾ LETE ACHIRICA, C., "La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales", *ob. cit.*, pág. 15.

²⁴⁾ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., "Régimen fiscal de la empresa familiar en España", en *Impuestos*, núm. 7, 2001, págs. 84 y ss.

presas familiares aquellas de carácter individual o societario que no se dedican a la simple gestión de un capital mobiliario o inmobiliario y que son dirigidas de forma habitual, personal y directa por un miembro del grupo familiar que detenta un porcentaje mínimo del capital o patrimonio de la empresa y que percibe por dicha dirección un porcentaje de más de la mitad de las rentas o de los rendimientos obtenidos.²⁵⁾

Ahora bien, si exceptuamos lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica, cuya Exposición de Motivos contiene afirmaciones tales como la de que "(...) *Las medidas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretenden aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares*", podemos afirmar que el legislador no ha terminado de concebir la empresa familiar desde un punto de vista tributario.

A pesar de ello, no puede negarse la existencia de una cierta vinculación entre el concepto de empresa familiar y las dos exenciones contempladas en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del IP, conectándose así aquélla con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado

²⁵⁾ Véase igualmente GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M^o. L., *La fiscalidad del Patrimonio y de las Relaciones Económicas Familiares*, Aranzadi, Navarra, 2002, págs. 188 y ss y PÉREZ ROYO, F., "Impuesto sobre el Patrimonio", en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 19^o ed., Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 454, para quien "La regulación de la exención de las participaciones en entidades del Impuesto sobre el Patrimonio se produce siempre que se den las condiciones indicadas en el art. 4.8., que permiten definir a dichas entidades, a grandes rasgos, como empresas familiares".

precepto.²⁶⁾

Ello no significa, sin embargo, que en la regulación de dichas exenciones en el IP se contemplase expresamente a la empresa familiar a lo largo de su evolución normativa. De hecho en la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo, que introdujo como es sabido los citados beneficios fiscales, no se aludía a dicho término.

Y el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades para la aplicación de la exención, se limitaba a señalar en su Preámbulo que el objetivo de dichas exenciones no es otro que el de "*Favorecer la inversión empresarial, especialmente en el área de las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Es en este sentido, por lo que sólo los empresarios individuales y las participaciones en PYMES resultan beneficiadas por la medida, pues en otras circunstancias se incurriría en un grave daño a la equidad tributaria*".²⁷⁾

Parece prevalecer así la idea de que la partici-

²⁶⁾ Recuérdese además que el art. 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se remite al cumplimiento de las condiciones de este art. 4. Ocho de la Ley del IP para conceder la exención de la transmisión global de una actividad económica, a pesar de que no emplea un criterio uniforme para definir el grado de parentesco necesario que permita acumular las participaciones en una determinada entidad por parte de los familiares. Se mencionan por otra parte en el IP a los familiares hasta el segundo grado. Y en la exención mortis causa del ISD se permite hasta el tercer grado, en ausencia de descendientes o adoptados. Finalmente, para las transmisiones inter vivos únicamente se incluyen al cónyuge y a los descendientes o adoptados.

²⁷⁾ Con posterioridad las sucesivas reformas de este apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio no han hecho sino recoger una argumentación parecida, limitándose a introducir las modificaciones oportunas pero sin efectuar apreciaciones acerca de la naturaleza de las actividades económicas beneficiadas.

pación en el capital social constituye un aspecto básico dentro del concepto de empresa familiar, reduciéndose la trascendencia de otros criterios de igual relevancia, en nuestra opinión, como pueda ser el control de decisiones de la empresa dentro de un grupo familiar. Téngase presente que, tal y como tendremos oportunidad de analizar, la normativa del IP exige que uno de los miembros del grupo de parentesco desempeñe efectivamente funciones de dirección en la entidad que pretenda disfrutar de la exención en dicho tributo.

En suma, la regulación contenida en el apartado octavo del art. 4 de la Ley reguladora del IP no nos ofrece un concepto preciso de lo que pueda entenderse por empresa familiar, limitándose a señalar los requisitos que deben ser observados por aquellos sujetos pasivos que pretendan beneficiarse de la exención. Coincidimos no obstante con VAQUERA GARCÍA²⁸⁾ en que lo anterior no impide que podamos aproximarnos al objeto de la medida protectora aprobada en el ordenamiento tributario español.

El legislador español se ha limitado a aprobar un conjunto de beneficios fiscales dispersos en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, en menor medida, en la de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Todos estos beneficios fiscales se proyectan además sobre una especial circunstancia como es la presencia de una actividad económica o de una actividad de empresa genéricamente considerada caracterizada por un cierto matiz familiar, el cual se concreta a su vez en un grupo de parentesco que interviene en la realización de dicha actividad y que suele ser titular del patrimonio necesario para el desarrollo de la misma.

²⁸⁾ VAQUERA GARCÍA, A., *Régimen tributario de la empresa familiar*, ob. cit., pág. 47.

También la normativa de las denominadas **explotaciones agrarias** ha carecido de un concepto preciso acerca de lo que se ha de entender por empresa familiar. La derogada Ley 49/1981, de 24 de diciembre, reguladora del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Agricultores Jóvenes, definía únicamente la “explotación familiar agraria” como “El conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular para la producción agraria, primordialmente con fines de mercado, siempre que constituya el medio de vida principal de la familia, pueda tener capacidad para proporcionarle un nivel socio-económico análogo al de otros sectores y reúna las siguientes condiciones: a) Que el titular desarrolle la actividad empresarial agraria como principal, asumiendo directamente el riesgo inherente a la misma. b) Que los trabajos en la explotación sean realizados personalmente por el titular y su familia, sin que la aportación de mano de obra asalariada fija, en su caso, supere en cómputo anual a la familiar en jornadas efectivas”.²⁹⁾

Este concepto de “explotación agraria” resultó posteriormente modificado por la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, que califica como “prioritarias”, a efectos de poder disfrutar de los beneficios fiscales establecidos, a aquellas explotaciones agrarias familiares y asociaciones que reúnan un conjunto de requisitos, eliminando la mención a los descendientes y otros parientes, y reduciendo el ámbito a la figura del cónyuge del titular de la actividad.

La explotación familiar agraria se presenta como una institución de escasa trascendencia práctica

²⁹⁾ La Ley 49/1981 consideraba además como “familia” al cónyuge, descendiente y a cualquier otro pariente del titular, introduciendo así un concepto no exento de una cierta indeterminación a la hora de precisar el grado de parentesco necesario para poder integrarse en la misma.

que no puede ponerse en conexión con el ámbito de actuación de la empresa familiar. A ello se ha de añadir el dato de que la teleología de la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, muestra un carácter distinto al de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que se orienta hacia los cambios operados en el ámbito de la agricultura en nuestro país.

Recapitulando, no cabe reconocer la existencia de una regulación específica o de un concreto régimen tributario en el ámbito de la empresa familiar. Lo que la normativa fiscal contiene no son sino diversas disposiciones relativas al desarrollo de una actividad económica caracterizada por la presencia de un importante elemento familiar. Ahora bien, la finalidad perseguida por las citadas disposiciones es muy variada, no siendo en ocasiones la empresa familiar el fin principal al que se dirigen las medidas adoptadas al efecto por el legislador.

Dos son las principales manifestaciones adoptadas por el elemento familiar al que nos referimos. En primer lugar, la colaboración de familiares en el desarrollo de la actividad, ya sea a través de la realización de funciones de dirección o, en su caso, como trabajadores. Y, en segundo término, la participación de aquéllos en el patrimonio o en los bienes afectos a dicha actividad económica³⁰⁾. El grado de parentesco deberá ser próximo a ellos, no siendo lógico que pueda adoptarse la calificación de empresa familiar para aquellos supuestos de parientes muy alejados.

³⁰⁾ Véase en este sentido CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, B., "Beneficios fiscales para las PYMES", en *Impuestos*, núm. 1, 2002, págs. 22 y 23, quien concreta las características de una empresa familiar en las siguientes. En primer lugar, los miembros de la familia han de poseer el control legal de la propiedad. En segundo término, los intereses de la familia deben influir en la toma de decisiones y en la forma de dirigir la empresa. Por último, algunos miembros del grupo familiar han de estar involucrados, a nivel de gestores, en la dirección.

Procedemos a continuación a analizar los distintos aspectos que caracterizan a la exención en el IP de la titularidad de las participaciones en entidades, incidiendo especialmente en el conjunto de requisitos que deben ser observados de cara a su disfrute.

II. LA TITULARIDAD DE LAS PARTICIPACIONES EN ENTIDADES: SU CONSIDERACIÓN COMO BIENES Y DERECHOS EXENTOS DEL IMPUESTO.

Sin lugar a dudas, una de las principales medidas destinadas a favorecer el desarrollo de la inversión empresarial es la relativa a la exención, en el ámbito del IP, de las participaciones en entidades que reúnan determinadas condiciones.³¹⁾

Es esta una exención cuya delimitación resulta en ocasiones problemática, ya que en torno a la misma se generan diversas dudas de carácter interpretativo. En cualquier caso, su trascendencia den-

³¹⁾ Al igual que sucede con la exención de los bienes y derechos afectos a actividades empresariales y profesionales, también en este caso puede señalarse como fuente de inspiración a la legislación tributaria francesa, cuya exoneración afectaba a las participaciones en sociedades personalistas. La Memoria del Proyecto de Ley Financiera 22/1993 se refería a esta segunda parte de la exención en los siguientes términos: "No se trata de una exención que se aplique indiscriminadamente a todas las participaciones en entidades, sino sólo a aquéllas que representen para su titular el ejercicio efectivo de su actividad empresarial bajo forma societaria". Incluso MERINO JARA, I., *El Impuesto sobre el Patrimonio, Leyes Tributarias Comentadas* (Dir.: Calvo Ortega, R.), Ederca, Madrid, 2002, pág. 47, alude a una Ley de los Países Bajos de 24 de abril de 1986 que modificó la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio de dicho Estado de 16 de diciembre de 1964, introduciendo una exención denominada "exención de la empresa" que, a juicio de este autor, tiene bastante parecido con la recogida en nuestro sistema tributario, condicionando la exención de las acciones y participaciones a que sean de una sociedad radicada en los Países Bajos, aspecto este último que ha sido considerado por la Sentencia del TSJCE de 13 de abril de 2000 (Asunto Bars, C-251-98) como contrario a la libertad de establecimiento, ya que impide disfrutar de la exención a los titulares de acciones o participaciones de sociedades establecidas en otros Estados miembros.

tro de nuestro sistema tributario es hoy incontestable, erigiéndose en punto de referencia para determinar los beneficios que, respecto de las transmisiones lucrativas, quedan recogidos en el art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD.

Coincidimos con MUÑOZ DEL CASTILLO³²⁾ en que la filosofía que preside el establecimiento de esta exención es idéntica a la de los bienes y derechos afectos a actividades empresariales y profesionales, es decir, fomentar la actividad productiva y favorecer la inversión empresarial. Como bien ha señalado DOMÍNGUEZ RODICIO³³⁾, la evolución legislativa existente en este punto nos permite apreciar un interés del legislador por eximir del Impuesto a bloques patrimoniales estables de carácter familiar que hagan posible el mantenimiento de la inversión a través de la oportuna organización empresarial retributiva de las funciones organizativas o directivas.³⁴⁾

³²⁾ MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., "La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en sociedades", en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 40, 1998, pág. 90.

³³⁾ DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R., "La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de la participación en ciertas entidades y la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones derivada de la misma, tras la modificación llevada a cabo por la Ley 13/1996", en *Impuestos*, núm. 22, 1997, pág. 45.

³⁴⁾ En esta misma línea se pronuncia POZUELO ANTONI, F., "Las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio relativas a la empresa individual y a determinadas participaciones", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 170, 1997, pág. 69, para quien "(...) Se trata de una exención cuya importancia económica es notablemente superior a la anterior y que, tanto desde la perspectiva del sujeto pasivo como desde la de la Administración acreedora, y a pesar del relativo poder recaudatorio de este tributo, tiene una cierta significación cuantitativa". Por contra, un criterio distinto es manifestado por BANACLOCHE PÉREZ, J., "Reglamentación de las exenciones en el IP", en *Impuestos*, núm. 5, 2000, pág. 124, para quien no resulta justificada esta exención de las participaciones societarias en tanto que, en su opinión, "Con la evolución normativa, ha quedado alejada de la referencia a sociedades familiares que hubiera podido justificar el beneficio con una benévola interpretación de la 'ratio iuris' ". Tal y como tendremos ocasión de precisar más adelante, estamos de acuerdo con esta afirmación.

¿Qué ha de entenderse por "participación" y por "entidad" a efectos de esta exención? Como es sabido, el art. 4.Ocho se limita a aludir a "participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados". Y por lo que respecta a la normativa de desarrollo dispone el apartado 1.º párrafo segundo del art. 4 del RD 1704/1999, que "a estos efectos, se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad".

Sostiene PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ³⁵⁾ que la exención se otorga cualquiera que sea el formato que las mismas adopten, pudiendo en consecuencia abarcar aquélla, no ya sólo a las empresas con forma societaria, sino también a cualquier otra entidad que cumpla los requisitos exigidos y que no sea de las que no son consideradas como sujetos pasivos del IS. Y, en relación con la alusión efectuada en el texto reglamentario al capital de una entidad, estima NAVARRO EGEEA³⁶⁾ que dicha alusión debe ser interpretada de forma flexible y acorde con el contexto en que se inserta de manera tal que, a su juicio, podría comprender las participaciones en el patrimonio de otras entidades que no adoptan la forma de sociedad de capital.

Por nuestra parte consideramos que, dada la imprecisión que caracteriza al citado precepto del Real Decreto, habrá que tomar en consideración cualquier medio en base al cual pueda afirmarse que un sujeto persona física alcanza la titularidad en el capital o patrimonio de una determinada entidad.

A este respecto habremos de tener presente el

³⁵⁾ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., "Régimen fiscal de la empresa familiar en España", *ob. cit.*, pág. 91.

³⁶⁾ NAVARRO EGEEA, M., *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, pág. 38.

criterio adoptado por la DGT en su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de conformidad con el cual no resulta admisible la inclusión dentro del ámbito de aplicación del art. 4.Ocho.Dos de la Ley del IP las cuotas de los sujetos correspondientes a entes sin personalidad jurídica y sociedades civiles a las que se refiere el art. 35.4 de la nueva LGT.

Tradicionalmente, en aquellos supuestos en los que se origina una desmembración del dominio, tan sólo el nudo propietario ha tenido derecho al disfrute de la exención, siempre que, como es lógico, concurren en él el conjunto de las condiciones exigidas.³⁷⁾

En efecto, a lo largo de toda la evolución normativa que ha venido caracterizando el desarrollo de esta exención se ha puesto de manifiesto que, con independencia de quien resulte ser la persona que perciba los frutos o las rentas, la titularidad ha de permanecer siempre en el nudo propietario, que sería en consecuencia el único que tendría derecho a gozar de la exención.³⁸⁾

³⁷⁾ Pensemos por ejemplo en aquellos casos en los que, a la muerte de uno de los dos cónyuges, el otro tiene derecho al usufructo vitalicio del tercio destinado a mejora de los bienes del causante en concepto de legítima o incluso a una mayor cantidad de la masa hereditaria, en caso de ausencia de dichos parientes (arts. 834 a 840 del Código Civil).

³⁸⁾ Así lo establecieron los arts. 4.2º de los Reales Decretos 2481/1994 y 1704/1999. Si bien el art. 4.2º del RD 2481/1994 fue objeto de recurso ante el Tribunal Supremo, su Sentencia de 16 de junio de 1996 desestimó el mismo, afirmando que "Con la atribución del beneficio al nudo propietario en los casos de desmembración del dominio el Reglamento no hace sino seguir la regla general del Derecho Civil, donde el nudo propietario sigue siendo dueño de la cosa con los derechos inherentes a tal cualidad y sin más obligación que la de respetar el derecho real de usufructo constituido sobre la cosa que le pertenece". Cabe señalar a este respecto que durante la tramitación parlamentaria de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, se presentó una Enmienda (núm. 268) en el Senado por parte del Grupo Parlamentario Convergencia i Unió en la que se solicitaba que disfrutase de la exención el usufructuario. Dicha enmienda no llegó a ser finalmente aprobada.

Esta circunstancia fue criticada, entre otros autores, por CHECA GONZÁLEZ³⁹⁾ o CENCERRADO MILLÁN⁴⁰⁾ para quienes, cuando existe un derecho de usufructo sobre participaciones en entidades diferenciado de la nuda propiedad, no sólo el nudo propietario ha de tener derecho a la exención, sino también el usufructuario. En un sentido contrario se manifiesta BANACLOCHE PÉREZ⁴¹⁾ al considerar que el citado criterio sería coherente con lo establecido en las normas mercantiles en las que, como es sabido, se considera que la cualidad de socio reside en el nudo propietario (art. 67 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y 36 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

Pues bien, con efectos desde el 1 de enero de 2004 la exención se proyecta, no ya sólo sobre la plena propiedad o la nuda propiedad en caso de dominio escindido, sino también sobre el usufructo vitalicio. Ello es consecuencia de la nueva redac-

³⁹⁾ CHECA GONZÁLEZ, C., *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 34. En palabras de este autor, "(...) Si se tiene presente que lo que pretende la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio es conceder la exención sobre todos aquellos derechos que proporcionen al sujeto pasivo la facultad de usar los bienes, necesaria y exclusivamente, en sus actividades empresariales, de forma que pueda verificarse una ordenación por cuenta propia de los medios de producción, hay que afirmar que tal exigencia se cumple totalmente con el derecho de usufructo de los elementos patrimoniales utilizados en la actividad empresarial, por lo que, en consecuencia, el usufructuario deberá también tener derecho, en igualdad de condiciones con el nudo propietario, al disfrute de la exención (...)".

⁴⁰⁾ CENCERRADO MILLÁN, E., "Consideraciones críticas a las exenciones del patrimonio empresarial de la persona física y de las participaciones en determinadas entidades (Comentario a la STS de 26 de junio de 1996, que confirma la validez de determinados preceptos del RD 2481/1994)", en QF, núm. 7, 1997, pág. 44. Véase igualmente de este mismo autor la tributación del patrimonio empresarial y profesional de las personas físicas, Marcial Pons, 1995.

⁴¹⁾ BANACLOCHE PÉREZ, J., "La reglamentación de las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio", *ob. cit.*, pág. 1269.

ción otorgada al apartado octavo del artículo 4 de la Ley del IP por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre. El art. 4.2º del Real Decreto 1704/1999 será en consecuencia inaplicable cuando el usufructo tenga carácter vitalicio.

Desde nuestro punto de vista, extender la exención al derecho de usufructo sobre participaciones, a pesar de que sea únicamente al vitalicio, choca con la razón de ser que tradicionalmente ha venido justificando las exenciones sobre bienes empresariales o sobre participaciones en entidades, acentuando además la diferencia con el régimen de la exención del empresario individual.

En primer lugar, el usufructo ha de ser vitalicio. Ahora bien, ¿cuál es la justificación de esta restricción? Dado que la norma no nos proporciona explicación alguna al respecto son varias las razones que podrían esgrimirse. En primer lugar, podría pensarse que el carácter vitalicio de un derecho es menos susceptible de ser objeto de operaciones de planificación fiscal de lo que puedan serlo los derechos temporales.

También podría argumentarse como justificación a la restricción de que el usufructo deba ser vitalicio la necesidad de aproximar el beneficio en el IP al régimen del ISD, en el que el usufructo sobre participaciones goza de una reducción de la base imponible del 95%. Así, puesto que el usufructo sucesorio presenta normalmente un carácter vitalicio, lo razonable sería que en el IP sólo pudiera ser objeto de exención este tipo de derecho.

Lo que parece claro es que, sea cual fuere el motivo de limitar a los usufructos vitalicios el beneficio, un usufructo puede constituirse *inter vivos*, pudiendo ser ajeno al derecho sucesorio y al ISD. Y dado que el beneficio en el ISD ya existía en nuestro ordenamiento para cualquier clase de usufructo,

debería descartarse como justificación de la reforma el mejorar, aunque sea indirectamente, el régimen del ISD.

El hecho de optar por beneficiar este tipo de derecho sobre participaciones plantea además diversas cuestiones de carácter procedimental. Piénsese que el usufructuario no ostenta la condición de socio de la sociedad en cuestión, no siendo en consecuencia partícipe. *A priori*, estas dudas no se suscitarían si al usufructuario no se le exigiera el cumplimiento de ningún requisito de los que impone la norma al sujeto pasivo, esto es, si se optase por estimar que quien gana o pierde la exención para las participaciones es el nudo propietario. En caso de cumplir éste todas las prescripciones exigidas (participar en un determinado porcentaje y llevar a cabo labores directivas), el usufructuario podría igualmente aplicar la exención.

No obstante, si prevaleciese la interpretación propuesta (en contra de la cual podría argumentarse ya de entrada que se está condicionando en un impuesto de naturaleza personal la concesión de un beneficio a la situación y actividad de otro contribuyente), surgiría la duda de si el aprovechamiento por parte del usufructuario del cumplimiento de requisitos exigibles al nudo propietario tiene lugar en todo caso o únicamente cuando el usufructuario y el nudo propietario se encuentran unidos por una relación de parentesco conyugal en línea recta o colateral hasta el segundo grado.⁴²⁾

Podría considerarse, en primer lugar, que debe exigirse al contribuyente usufructuario el cumplimiento de los requisitos que la norma ha venido dictando desde su implantación. Estos requisitos exigidos

⁴²⁾ Este es el perímetro familiar que el legislador establece a otros efectos, como puede ser por ejemplo el de cumplir el porcentaje del 20% de participación en la entidad.

al sujeto pasivo para poder acceder a la exención son: un determinado grado de participación en la entidad y el ejercicio efectivo de funciones de dirección remuneradas. Este segundo requisito no plantea problema alguno, ya que el usufructuario puede desarrollar labores directivas, incluso como tercero ajeno al capital de la entidad. Si las plantea en cambio la determinación del cumplimiento del requisito que exige que el sujeto pasivo deba participar individualmente en un 5% del capital de la empresa o en un 20% si precisa acudir a su grupo de parentesco de segundo grado.

Si, de acuerdo con la legislación mercantil, el usufructuario no fuese socio, parece claro que no participaría en el capital de la entidad. Pues bien, el art. 4 del Reglamento del Impuesto, al definir la participación en función de la titularidad directa en el capital o patrimonio de la entidad, parece insistir sobre la misma idea. Y puesto que de la literalidad de las normas aplicables lo que se derivaría es la imposibilidad de aplicar la exención (piénsese que el usufructuario carece de participación alguna en el capital de la entidad), deberá buscarse una interpretación de carácter distinto.

Una opción a la hora de medir la participación del usufructuario en el capital de la entidad sería la de aplicar sobre el porcentaje de capital que represente la plena propiedad de las participaciones los porcentajes con que el IP, por aplicación de los contemplados en la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), diferencia los valores de nuda propiedad y usufructo⁴³. Creemos no obstante que

este primer criterio debe ser rechazado de plano, ya que lo que los porcentajes tributarios distribuyen es el valor de los derechos sobre un bien, no la participación en el capital de una entidad.

Una segunda posibilidad sería partir de la idea de que el usufructuario ha de medir su participación en relación a la del nudo propietario, no siendo aquella adicional a la de éste ya que, en otro caso, el capital de la entidad sumaría un porcentaje superior al 100%.

En este sentido podría estimarse que el requisito de participación debe medirse en el usufructuario por el porcentaje de capital que corresponda a la nuda propiedad, circunstancia que nos lleva a plantearnos la siguiente cuestión: ¿debe considerarse siempre que el usufructo da el mismo porcentaje de participación que la nuda propiedad, o únicamente en aquellos casos en los que el nudo propietario y el usufructuario quedan unidos por el parentesco al que nos venimos refiriendo?

A nuestro juicio el usufructo proporciona el mismo porcentaje de participación que la nuda propiedad en todo caso. Téngase presente que, en la mayoría de supuestos, el carácter vitalicio del usufructo llevará implícito el parentesco. Pero es que, a mayor abundamiento, si se exigiese (cosa que no hace la ley) el parentesco entre el usufructuario y el nudo propietario, por coherencia con el contexto del que procede la norma, el porcentaje que debería cumplir en todo caso el usufructuario (y también en esta hipótesis el nudo propietario) sería el del 20%, impidiéndose que individualmente pudiera ser suficiente con el 5%.

Si se exigiese al usufructuario un 5% o un 20%, tenga lugar o no ello por el parentesco que le una al nudo propietario, puede suceder que no se alcancen dichas cifras. En este caso, si el usufructua-

⁴³ Así, por ejemplo, si el porcentaje de capital que representa la plena propiedad de las participaciones es del 8%, teniendo el usufructuario una edad de 64 años, le correspondería un valor de usufructo del 25%, debiendo atribuírsele un porcentaje de "participación" en la entidad del 2% (el 25% del 8% que representa la plena propiedad de las participaciones), que le excluiría del disfrute de la exención.

rio fuese también, en base a otras participaciones, socio de la entidad, ¿cómo se agregarían las participaciones de las que se dispone en pleno dominio con las que sólo se disfrutan a través de un derecho real de carácter limitado?⁴⁴⁾

¿Qué implicaciones plantea la modificación operada en el ámbito de este beneficio en relación con el ISD? En principio, dentro del ámbito de las transmisiones *mortis causa*, la incidencia de la modificación normativa parece mínima. En tanto en cuanto la norma que otorga una reducción del 95% a la transmisión de los bienes exentos del IP ya venía reconociendo el usufructo (vitalicio o temporal) como derecho sobre el que aplicar el beneficio, no cabe ampliación de los supuestos de la reducción.

De hecho, no hay posibilidad alguna de vincular la norma del IP con la del ISD, al tratarse de un derecho que nunca va a ser hecho imponible de los dos impuestos: si nos hallamos ante un usufructo vitalicio (en su caso exento en el IP), con el fallecimiento de su titular el derecho se extinguirá y no integrará el hecho imponible ni la base imponible del ISD correspondiente a esa herencia.⁴⁵⁾

Por lo que respecta a las transmisiones *inter vivos*, también en ellas deben buscarse efectos de la modificación del IP. Nos referimos concretamente a la posibilidad de aplicar a la donación de un usu-

fructo vitalicio el beneficio del que, hasta el momento, gozaba la donación de la plena o la nuda propiedad sobre participaciones exentas en el IP.⁴⁶⁾

El análisis de esta posibilidad nos lleva a tratar dos cuestiones. En primer lugar, el acceso a la reducción del 95% que, hasta ahora, tenía la donación del usufructo de la empresa. Y, en segundo término, el requisito de que los bienes donados deba mantenerlos exentos en IP el donatario durante diez años.

La posibilidad de aplicar la reducción en la donación de un usufructo sobre participaciones exige determinar si resulta subsumible este supuesto en el caso de *“transmisión de participaciones inter vivos (...) de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención (...)”*, recogida en el primer inciso del art. 20.6 de la Ley del ISD. Para ello deberemos precisar la distinción entre la donación de un usufructo ya constituido y la constitución de un usufructo por el que se desmembra lucrativamente la plena propiedad. Pues bien, en nuestra opinión, la donación de un usufructo ya constituido (temporal o vitalicio y exento o no en el IP) no puede quedar incluida dentro del beneficio, ya que difícilmente encaja en la exigencia legal de transmitir participaciones.⁴⁷⁾

Si por el contrario estimamos el otro caso, relativo a la transmisión de unas participaciones entre-

⁴⁴⁾ Por ejemplo, si como usufructuario, por la vía que fuese, se le reconociese un porcentaje del 3% cuando además es socio en un porcentaje del 5%, ¿resultaría posible afirmar que tiene un porcentaje del 8%, prescindiendo de que, en este caso, se estaría reconociendo una participación en la entidad superior al 100% ya que el 3% que tiene como usufructuario también lo tendrá quien disponga de la nuda propiedad sobre dichos valores?

⁴⁵⁾ Cuestión distinta es que la reforma del IP pudiera estar relacionada con la operada en el año 2003 en la reducción del ISD para incluir en el beneficio los derechos económicos derivados de la extinción de un usufructo, concretamente el derecho del heredero de un usufructuario de exigir al nudo propietario una compensación económica por las reservas no distribuidas durante la penencia del derecho de usufructo que tenía el causante.

⁴⁶⁾ Como es sabido, el criterio administrativo comúnmente aplicado ha sido tradicionalmente el de negar la reducción al usufructo, principalmente por el hecho de que el donatario de este tipo de derechos no podría nunca cumplir el requisito de mantenimiento exigido en la norma.

⁴⁷⁾ Es más, consideramos que tan sólo en el caso de que la imprecisa redacción legal existente, en la que se habla de transmitir “participaciones de participaciones”, se interpretara en el sentido de estimar que un usufructo representa la participación de una participación, podría estimarse válidamente aplicable la reducción. Sin embargo el criterio adoptado a este respecto ha sido el de considerar que la norma se refería a cuotas de propiedad sobre alguno de los bienes exentos en el IP.

gando la nuda propiedad a un adquirente y el usufructo a otro distinto, creemos que el régimen fiscal aplicable debería ser el mismo. Ciertamente, al amparo de un criterio de interpretación estrictamente literal, cabría admitir la reducción, ya que podría entenderse que lo que se produce es una transmisión de la participación a dos adquirentes distintos.

A nuestro juicio, sin embargo, es esta una interpretación excesivamente forzada que no encaja con el espíritu de la norma ni con la lógica de que la constitución lucrativa de un usufructo vitalicio pueda gozar de reducción cuando se le está negando a la donación de ese mismo tipo de usufructo. Por otra parte, si la intención del legislador hubiese sido realmente la de privilegiar la donación del usufructo vitalicio o su constitución lucrativa, consideramos que debería haberse actuado modificando la Ley del ISD y no, como se ha hecho, la del IP.

En suma, al ser un requisito objetivo del beneficio el que done una participación, lo que se está exigiendo es que sobre la misma se proyecte un derecho de propiedad, ya sea esta de carácter pleno o nuda propiedad. Precisamente por ello el hecho de que en el IP se encuentre exento el usufructo vitalicio no aporta ampliación alguna del beneficio para la donación de participaciones.

Analicemos a continuación la cuestión relativa a la transmisión *inter vivos* de este tipo de derechos, es decir, la incidencia de la modificación en el requisito de mantenimiento de los bienes durante diez años gozando de la exención. Es esta una cuestión de un interés menor, máxime si se niega al usufructo la posibilidad de gozar de la reducción en las donaciones. A pesar de ello creemos que, si finalmente prevaleciese otra interpretación que permitiese el beneficio a la donación de usufructos vitalicios sobre participaciones, nada impediría que el requisito del mantenimiento pudiera cumplirlo directa y personalmente el usufructuario.

¿Cabría la posibilidad de que los sujetos pasivos no residentes pudieran acudir a esta exención? *A priori*, la exigencia de desempeñar funciones directivas de dirección y de constituir su remuneración más del 50% de determinados rendimientos hace muy difícil su proyección sobre estos sujetos, puesto que conocer el volumen de las rentas en su totalidad se presenta como una labor excesivamente complicada.

En consecuencia no parece posible que las personas no residentes puedan acceder a estas exenciones, ya que al tributar en España solamente por las rentas obtenidas en nuestro país y por el patrimonio existente en nuestro territorio, resulta extraordinariamente complicado que puedan cumplirse respecto al total de sus rentas, por parte de estos contribuyentes, las condiciones de obtención de rendimientos.

La DGT descarta esta opción en contestación a Consulta de 3 de diciembre de 1997, señalando al respecto que "(...) *En el supuesto consultado, al no tener el no residente una totalidad de rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, no puede considerarse cumplida la condición establecida en la letra d) del artículo 4.Ocho.Dos (...) por lo que no puede aplicársele la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio*".⁴⁸⁾

Téngase presente no obstante que, en todo caso, la norma no impide que dichos sujetos puedan disfrutar de la exención. Ahora bien los problemas de prueba del cumplimiento de los requisitos relativos al volumen global de renta obtenida que se producirían en la práctica son innegables.

Queremos referirnos por último a la tenencia de

⁴⁸⁾ Esta línea interpretativa se ha mantenido posteriormente, entre otras, en la contestación a Consulta de la DGT de 18 de julio de 2000.

participaciones en entidades que residan en el extranjero. ¿Debe estimarse este supuesto comprendido en el ámbito de la exención? Creemos que sí. En este caso el sujeto podrá cumplir sin problema alguno las funciones de dirección en las mismas y, al ser un contribuyente residente en nuestro país, resultaría perfectamente posible comprobar la totalidad de los rendimientos obtenidos de otras fuentes. El hecho de que el art. 4.Ocho no distinga a este respecto entre entidades residentes y no residentes contribuye además a reforzar esta consideración.⁴⁹⁾

Seguidamente procedemos a estudiar los requisitos que han de cumplir las participaciones en entidades para poder optar a la exención, los cuales serán objeto de análisis desde una doble perspectiva: de una parte, los requisitos que han de darse en la entidad participada; y de otra, los requisitos referidos al titular de las participaciones.

III. REQUISITOS NECESARIOS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN.

A la hora de precisar el conjunto de requisitos que han de ser observados de cara a la aplicación de la exención hemos de referirnos, en primer término, a aquéllos que debe reunir la **entidad participada**, los cuales pueden ser reducidos a tres.

⁴⁹⁾ Véanse en este sentido PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., "Régimen fiscal de la empresa familiar en España", *ob. cit.*, pág. 93 y *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, CISS, 2005, pág. 72 y VAQUERA GARCÍA, A., *Régimen tributario de la empresa familiar*, *ob. cit.*, pág. 120. En este sentido se pronuncia además la DGT en contestación a Consulta de 28 de mayo de 1998 al señalar que "(...) En supuestos de sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que sean titulares de participaciones en sociedades en este caso extranjeras, estas últimas no habrán de tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y, por tanto -tal y como establece la Ley del Impuesto- habrán de realizar una actividad empresarial con arreglo a los criterios de la normativa española. Asimismo la participación de la sociedad matriz en la participada habrá de reunir los requisitos que determina el tercer párrafo del artículo 5.1.a) del Real Decreto 2481/1994".

En primer lugar, la entidad no puede tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Esta circunstancia fue exigida ya desde un primer momento por el RD 2481/1994, a través de su art. 5.1.a), precepto que se encargó además de precisar que se ha de entender por "actividad principal": aquélla que proporcione una mayor renta a la entidad, aunque no llegue a representar el 50 % de la renta total de la misma.⁵⁰⁾

¿Qué sucede con las llamadas sociedades *holding* activas y dedicadas a la gestión y dirección de aquellas sociedades que no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario? Ya inicialmente el citado RD 2481/1994 estableció que las mismas se encontraban amparadas por la exención, considerando que dichas entidades *holding* desarrollan una actividad económica y no una actividad de gestión de un patrimonio mobiliario, siempre que concurren varias circunstancias.

En primer término, que la sociedad *holding* disponga directamente de, al menos, el 50% de los derechos de voto de las entidades participadas. En segundo término, que la sociedad *holding* dirija y gestione a través de la correspondiente organización de medios personales y materiales el conjunto de las actividades empresariales de las entidades participadas. Y, finalmente, que ninguna de estas entidades participadas tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o

⁵⁰⁾ Tal y como manifestó la DGT en contestación a Consulta de 16 de diciembre de 1998, "Como quiera que las sociedades de inversión mobiliaria limitan su actividad básica a la compraventa de valores sin que puedan tener participaciones mayoritarias económicas o políticas en otras sociedades, ha de considerarse que su actividad principal está constituida por la gestión de este patrimonio mobiliario y que, consecuentemente, este tipo de entidades no cumple la condición configurada en la letra a) del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio".

inmobiliario.⁵¹⁾

Esta interpretación de lo que se ha de entender por sociedad *holding* resultaba sin embargo insuficiente, motivo por el cual la Ley de Medidas 13/1996 profundizó aún más en la misma⁵²⁾ y estableció que se considera que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario (no realizando por tanto ninguna actividad empresarial) cuando, de conformidad con lo dispuesto por el art. 75 de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sociedades⁵³⁾, la referida entidad no tenga la consideración de sociedad de mera tenencia de bienes o de sociedad tenedora de valores.

Tal y como pone de manifiesto la DGT en contestación a Consulta de 23 de enero de 1998, “*Lo que la Ley pretende para que resulte de aplicación la exención es que la entidad, cuyas participaciones puedan resultar exentas, realice de manera efectiva una actividad empresarial y no de gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. No existe un concepto en la Ley de lo que por tal gestión se*

entiende, pero su delimitación se desprende de la equiparación que expresamente hace la norma con la actividad de las entidades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que sean susceptibles de calificarse como de mera tenencia de valores (...)”.

En el supuesto de que la entidad en cuestión revista forma societaria, no deberán concurrir las condiciones establecidas en el art. 75 de la antigua Ley 43/1995. Quedan así excluidas de la exención las participaciones de entidades susceptibles de pertenecer al antiguo régimen de transparencia fiscal, tanto si son sociedades de mera tenencia de bienes como si son sociedades de cartera, de profesionales o aquéllas que obtengan la mayoría de ingresos de actividades artísticas o deportivas. Ahora bien, dos precisiones normativas conviene realizar a este respecto. En primer lugar, que tras la reforma operada por la reiterada Ley de Medidas 66/1997⁵⁴⁾, de 30 de diciembre, se excluyó la exigencia de este requisito para las sociedades de profesionales, contempladas en la letra b) del número 1 del art. 75 de la antigua LIS.

Y en segundo término que, con efectos desde 1 de enero de 2003, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, se encargó de modificar el art. 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, suprimiendo la mención de la letra b) del art. 75.1 de la Ley 43/1995 a la que hacíamos referencia, y en la que se permitía la exención en los supuestos de transparencia fiscal de las sociedades de profesionales. Sin embargo, por lo que respecta a la materia objeto de nuestro análisis, la modificación introducida carece de toda relevancia, ya que, como es sabido, las sociedades de profesionales no constitu-

⁵¹⁾ Hemos de tener presente a este respecto el reiterado criterio seguido por la DGT en el sentido de considerar como actividad empresarial que da derecho a la exención aquella actividad de arrendamiento de inmuebles desarrollada en base a una organización empresarial consistente en un local destinado exclusivamente a la gestión de la entidad y una persona con contrato laboral.

⁵²⁾ El art. 7 de la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para 1997 otorgó una nueva redacción al número 2º del apartado 8º del art. 4 de la Ley 19/1991. En nuestra opinión con esta remisión al art. 75 de la Ley 43/1995 ha de entenderse derogado la letra a) del art. 5 del RD 2481/1994, referente a las entidades *holding*.

⁵³⁾ De conformidad con la regulación de la transparencia fiscal establecida por aquel entonces en dicho art. 75 de la Ley 43/1995, a efectos de determinar cuando estamos ante una sociedad de mera tenencia de bienes o tenedora de valores no eran computados como tales aquellos que otorgasen al menos el 5% de los derechos de voto y que fuesen poseídos con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se contase con la correspondiente organización de medios materiales y personales y que la sociedad participada no fuese una sociedad patrimonial.

⁵⁴⁾ Como se recordará el art. 3 de la Ley 66/1997 otorgó a partir de 1998 una nueva redacción al apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991.

yen un supuesto de sociedad patrimonial.

En efecto la “sustitución” operada por la reforma de determinadas sociedades transparentes por estas sociedades patrimoniales no ha afectado a la configuración de la exención⁵⁵⁾. Subsisten en consecuencia los problemas de interpretación a la hora de diferenciar el alcance de las prohibiciones recogidas en las letras a) y b) del precepto en cuestión.

En nuestra opinión, la razón de ser de esta remisión llevada a cabo por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio al régimen de las sociedades patrimoniales no es otra que evitar que sociedades que carecen de una auténtica finalidad económica de entrega de bienes o prestación de servicios puedan

llegar a disfrutar de este beneficio fiscal, orientado a priori hacia aquellas entidades que sí presentan un objetivo de intervención en el mercado.⁵⁶⁾

El art. 61.1 del TRLIS atribuye el carácter de sociedad patrimonial a aquella en la que se cumpla uno de las dos circunstancias siguientes: que más del 50% del capital social pertenezca a un grupo familiar o que más del 50% pertenezca a diez o menos socios. Asimismo tienen la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que más de la mitad de su activo no esté afecto a la realización de actividades empresariales o profesionales, en el sentido en que ambas se definen en el IRPF.

Precisa además el citado art. 61.1 del TRLIS en su letra b) que, por “grupo familiar”, debe entenderse a estos efectos “El que está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado inclusive”.

¿Puede esta definición de “grupo familiar” ser empleada más allá de lo estrictamente necesario para comprobar cuando estamos ante una sociedad patrimonial? Parece claro que no. Por otra parte el concepto de grupo familiar que establece el TRLIS no coincide con el elenco de familiares a los que alude el art. 4.Ocho.Dos de la Ley del IP, de carácter mucho más reducido, al establecerse la vinculación únicamente hasta el segundo grado en lugar de hasta el cuarto, como efectúa el art. 61.1.b) del TRLIS.⁵⁷⁾

⁵⁵⁾ Las antiguas sociedades de profesionales y de artistas tributan en la actualidad como una sociedad normal, de manera tal que la participación en esta clase de entidades (de profesionales o artistas) podrá quedar comprendida en la exención del art. 4.Ocho.Dos de la Ley del IP, siempre que se cumplan el resto de condicionantes establecidos, al igual que sucede con las demás entidades. Con la anterior regulación se planteaba en cambio el problema de la posibilidad de admitir la exención del art. 4.Ocho.Dos de la Ley del IP para las sociedades de profesionales (que se preveía expresamente) y no para las de artistas y deportistas. Esta cuestión no podía resolverse en el ámbito de las participaciones en entidades, dado que claramente se excluyen para las sociedades de artistas o deportistas. Para las actividades económicas individuales por el contrario empleaba TOVILLAS MORÁN, J. M., (“La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional”, en *Impuestos*, núm. 5, 2002, pág. 24) un razonamiento que, a nuestro juicio, permitiría acudir al beneficio fiscal para el caso de actividades artísticas o deportivas que fuesen ejercidas de forma singular por un sujeto pasivo. Considera este autor que “De acuerdo con el contenido de la Ley, únicamente quienes tengan la condición de empresarios o profesionales se integrarán dentro del ámbito subjetivo de la exención. Sin embargo el art. 88 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que aprueba el Reglamento del IRPF, en su número 2, califica como rendimientos de actividades profesionales no sólo los que corresponden a la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, sino también los que corresponden a la Sección Tercera de las mismas, que llevan por rúbrica ‘Actividades Artísticas’. Por tanto las actividades artísticas que, desde el punto de vista del IRPF, se califican como actividades profesionales, también se integrarán en el ámbito subjetivo de la exención tributaria”. Esta circunstancia quedó planteada en los mismos términos en el art. 93.2.a) del RD 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

⁵⁶⁾ En aquellos casos de sociedades civiles con personalidad jurídica no será posible sin embargo acudir a la exención del art. 4.Ocho.Dos de la Ley del IP, sino a la contenida en el primer apartado, en función de su tributación en el régimen de atribución de rentas y a su exclusión como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁷⁾ Nótese además que mientras en la regulación del IS se omite toda referencia a la persona del cónyuge, esta circunstancia no se produce en la Ley del IP.

Incluso la motivación de ambos preceptos presenta un carácter diverso, ya que mientras el objetivo del art. 61.1 del TRLIS es someter a un gravamen diferenciado los rendimientos de una sociedad patrimonial, en el art. 4.Ocho.Dos de la Ley del IP lo que se pretende es fomentar el desarrollo de un determinado tipo de estructura empresarial: la integrada por personas unidas por vínculos de parentesco.

Queda claro por tanto que siempre que estemos ante una entidad que pueda ser catalogada como patrimonial, no desempeñando efectivamente una actividad económica de producción de bienes o de prestación de servicios en el mercado como es el caso de la gestión de un patrimonio, no podrá disfrutar de la exención contenida en el citado art. 4.Ocho.Dos de la Ley del IP.

Finalmente, la entidad participada no puede ser en ningún caso una Institución de Inversión Colectiva. Tal y como establece el apartado 1º del art. 5 del RD 1704/1999, éstas últimas siempre tienen por objeto la gestión de un patrimonio mobiliario. Como es de sobra conocido, las Instituciones de Inversión Colectiva presentan un régimen fiscal especial muy favorable, configurándose como los vehículos idóneos para la inversión colectiva. Esta circunstancia las hace incompatibles con el concepto de empresa familiar (que alude a una empresa en manos de un grupo reducido de personas con parentesco cercano) y con el de inversión en participaciones con intención de ejercer una actividad económica a través de participaciones significativas en acciones de otras empresas.

A pesar de ello la imposibilidad de acceder a la exención de las Instituciones de Inversión Colectiva no tiene por qué suponer que sus participaciones no puedan, en determinados supuestos, considerarse afectas a la actividad desarrollada por otra entidad

a través de la cual se posean dichas participaciones. En este sentido la doctrina administrativa ha venido a matizar la rotundidad de lo establecido en el Real Decreto 1704/1999, dado que la Ley reguladora del IP no limita estas participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva, pudiendo hallarnos por tanto ante un exceso reglamentario.

Amparándose en la exclusión de la exención de aquellas entidades que no realicen de manera efectiva una actividad económica y que tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, la DGT tiene admitido el beneficio fiscal para las participaciones en una Sociedad de Inversión Mobiliaria de Capital Variable (SIMCAV) en dos supuestos: si su precio de adquisición no supera el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre y cuando provengan del ejercicio de actividades empresariales y profesionales, en concordancia con la regulación establecida para las entidades en régimen de sociedades patrimoniales, reguladas en los arts. 61 a 63 del TRLIS; y si puede acreditarse su afectación a la actividad económica beneficiada.

Tal y como afirma la DGT en contestación a Consulta de 10 de mayo de 2001, "(...)Situación distinta a la hasta ahora analizada sería aquella en la que, no obstante formar parte del activo de la sociedad matriz una participación en una SIMCAV, ésta representase en el activo de la tenedora menos de la mitad del misma, de forma que se entendiera que no realiza una actividad de gestión patrimonial y que, por lo tanto, (según reza la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio), se entendiese que lleva a cabo una actividad económica. La cuestión se plantearía entonces, no respecto del acceso a la exención –que procedería en cuanto se cumplieren los restantes requisitos legales- sino de su ámbito objetivo o extensión o, aun mejor, de la determinación de su importe (...)".

De este modo pueden devenir exentas las participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva en aquellos casos en los que una entidad posea como cartera de inversión temporal valores de este tipo de instituciones, sin que ello signifique que dichos títulos no queden afectos a la actividad. Habrá que precisar su adecuación y proporcionalidad al resto de los activos de la entidad así como al tipo de actividad a que se dedica, a su volumen y a los restantes parámetros económicos y financieros de la empresa. Todo ello al objeto de evaluar la afectación de estos valores al desarrollo de la actividad.

Originariamente los valores de la entidad participada no podían negociarse en mercados organizados⁵⁸⁾. ¿Cuál era la razón de esta exclusión? De conformidad con lo establecido en la Exposición de Motivos del RD 2481/1994, el objetivo de la misma no era otro que el de la propia exención, esto es, favorecer el desarrollo de la inversión empresarial en la pequeña y mediana empresa⁵⁹⁾. Sin embargo la exclusión quedó sin efecto a partir de 1997, tras la modificación introducida por el art. 7 de la Ley 13/1996, de 30 de diciem-

bre⁶⁰⁾, extendiéndose en consecuencia la exención a las participaciones en entidades que, con o sin cotización, reúnan los requisitos exigidos.⁶¹⁾

Analicemos a continuación los requisitos que han de ser cumplidos por el **titular de las participaciones**. Parece lógico, a la vista de todas las consideraciones realizadas hasta este momento, que el sujeto pasivo titular de las participaciones se encuentre directamente relacionado con la correspondiente entidad participada, tanto desde una perspectiva de carácter patrimonial como desde la referente a la gestión de dicha entidad. Ahora bien, los requisitos exigidos a este respecto van más allá de esta genérica consideración.

En primer término, habremos de considerar el porcentaje de participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad. Originariamente, y de conformidad con lo dispuesto por el art. 7 de la Ley 19/1991, dicho porcentaje había de ser superior al 20%, siendo además el propio sujeto pasivo

⁵⁸⁾ Esta circunstancia, recogida por el apartado 1º del art. 4 del RD 2481/1994, fue igualmente objeto de recurso ante el Tribunal Supremo, al considerarse que el Real Decreto 2481/1994 se había extralimitado en el desempeño de sus funciones al excluir de la aplicación de la exención a las participaciones negociadas en mercados organizados. Sin embargo el TS vino a confirmar dicho criterio en la Sentencia de 19 de junio de 1996, argumentando que el Gobierno se encontraba autorizado para determinar reglamentariamente las condiciones que habían de reunir las participaciones en entidades y que, además, en la propia Ley 19/1991 se dispone que la valoración de las participaciones se efectuará de acuerdo con el criterio establecido por el art. 16, precepto que se refiere a las participaciones no negociadas en mercados organizados. De hecho fue la ausencia de esta norma específica lo que impulsó al Tribunal Supremo a estimar que las participaciones en entidades con cotización en mercados organizados no se hallaban exentas.

⁵⁹⁾ Véase en este sentido BLANCO ÁLVAREZ, C., "Tributación de valores mobiliarios en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto", en AF, núm. 24, 1993 y FONSECA CAPDEVILLA, E., "La valoración de los activos financieros en el Impuesto sobre el Patrimonio", en RTT, núm. 20, 1993, págs. 25 a 30.

⁶⁰⁾ Así, con ocasión de la tramitación parlamentaria de la Ley 13/1996 se presentó en el Senado por el Grupo Parlamentario Convergencia i Unió una Enmienda (núm. 321) con la finalidad de extender la exención a las participaciones que cotizaran en mercados organizados, argumentándose que de este modo se facilitaba la entrada en Bolsa de las empresas familiares. Dicha enmienda fue aceptada. Tal y como ha señalado CARBAJO VASCO, D., "Las modificaciones en el IRPF contenidas en la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, LPGE para 1998 y en la conocida como 'Ley de acompañamiento' para 1998, Ley 66/1997, de 30 de diciembre", en Impuestos, núms. 15-16, 1998, pág. 63, la inclusión en el ámbito de la exención de las participaciones en entidades cotizadas ha supuesto en la práctica la desfiscalización de los grandes patrimonios.

⁶¹⁾ Con posterioridad el Grupo Parlamentario Socialista presentó en el Congreso, durante la tramitación parlamentaria de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, una nueva Enmienda (núm. 45) en la que se proponía la siguiente redacción: "(...) La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones determinado conforme a las reglas que se establecen en el art. 16 uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor total del patrimonio neto de la entidad".

quien, con independencia de las participaciones de las que fuese titular su cónyuge y los restantes miembros de la unidad familiar, había de poseer dicho porcentaje superior al 20% sobre el capital social. Posteriormente, y con efectos a partir del 1 de enero de 1995, el porcentaje mínimo de participación exigible quedó reducido al 15%.⁶²⁾

Es a partir de 1997 cuando, tras la reforma operada por el art. 7 de la Ley de Medidas 13/1996, los requisitos subjetivos de la exención dejan de medirse para cada sujeto pasivo individualmente considerado, pasando a ser delimitados en relación con el conjunto del grupo familiar. Coincidimos con SOTRES MENÉNDEZ⁶³⁾ en que esta flexibilización del ámbito subjetivo de la exención parece no encajar *a priori* con la técnica de un impuesto como el IP, de carácter eminentemente individualista. En cualquier caso, y como bien señala CHECA GONZÁLEZ⁶⁴⁾, la citada precisión legal permite ampliar el alcance de los supuestos de aplicación de la exención, beneficiándose de la exención un conjunto de personas que, de otro modo, se verían privados de ella.

A raíz de dicha reforma el porcentaje mínimo de participación en la entidad exigido para el cálculo de la exención puede obtenerse de dos formas distintas, siendo suficiente la concurrencia de una sola de ellas para la aplicación de aquella. Con carácter individual, el porcentaje

mínimo de participación continuó situado en el 15%. Y por lo que respecta al grupo familiar, el porcentaje mínimo de participación quedó cifrado en el 20%. Por grupo familiar definido habremos de considerar el formado por el propio sujeto pasivo, su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya lo sean por consanguinidad, afinidad o adopción⁶⁵⁾. Han de computarse todas las participaciones que tengan dichos sujetos de forma conjunta al efecto de poder comprobar si se llega al 20% del capital de la entidad.

Finalmente, tras la modificación introducida por la Ley 51/2002 en el art. 4. Ocho. Dos de la Ley del IP quedó rebajado, con efectos desde el 1 de enero de 2003, el porcentaje de participación necesario para obtener la exención cuando el cómputo se haga de forma individual, cifrándolo en un 5% de participación. Dado que, como venimos manifestando, esta exención pretende favorecer a la empresa familiar entendida fiscalmente como aquella en la que la participación de un socio (que ejerce labores de dirección) supera un determinado porcentaje, a la vista de esta última modificación, la práctica totalidad de las empresas podrán calificarse como familiares

⁶²⁾ Así lo estableció el art. 7 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para 1995.

⁶³⁾ SOTRES MENÉNDEZ, R., "La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las Actividades Empresariales y Profesionales y de las Participaciones en Entidades", en TF, núm. 99, 1999, pág. 89.

⁶⁴⁾ CHECA GONZÁLEZ, C., *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, ob. cit., pág. 28.

⁶⁵⁾ Señala la DGT en contestación a Consulta de 15 de enero de 1999 que este "grupo de parentesco" integrado por cualquier sujeto junto con determinados parientes, que pueden ser el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, no se determina con relación a un determinado sujeto pasivo. En efecto, la Ley no ha establecido un sujeto pasivo de referencia, como por ejemplo pudiera ser aquél que ejerce efectivamente las funciones de dirección en la entidad participada. Por el contrario, se remite a cualquier sujeto pasivo. Ello da lugar a que, ante un determinado grupo familiar, tenga que analizarse si, tomando en consideración cualquier sujeto pasivo y sus respectivos parientes (participando todos y cada uno en el capital de la entidad), se alcanza el porcentaje mínimo de capital del 20% y si además, entre ellos, alguno ejerce funciones directivas y percibe por su desempeño remuneraciones que representen más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

respecto de alguno de sus socios.⁶⁶⁾

Por otra parte esta reducción del porcentaje de participación individual del sujeto en la entidad del 15 al 5% contribuye a una ampliación del ámbito de aplicación de este beneficio fiscal, al permitirse que no sea únicamente un sujeto individual el que pueda disfrutar del beneficio fiscal, sino un grupo familiar o grupo de parentesco.⁶⁷⁾

Consideramos incluso que con esta última reducción del porcentaje necesario la posibilidad de que participaciones negociadas en mercados secundarios puedan gozar de la exención se verá notablemente incrementada ya que, si bien ser titular de un 15% del capital de una sociedad admitida a cotización oficial no suele ser muy corriente, más factible parece por el contrario poder disponer al efecto de un 5%. Paradójicamente esta posibilidad real de que, a raíz de la reforma, las sociedades bursátiles puedan acceder con mayor facilidad a la exención, choca con el genuino sentido de la misma, que no es otro que favorecer la inversión empresarial en las Pymes. En todo caso, estimamos que queda puesto de manifiesto de una manera clara el componente familiar que puede llegar a caracterizar una actividad económica como una empresa familiar.

Se ha de reflexionar igualmente sobre el hecho de que con esta última rebaja del porcentaje de

participación necesario para ganar la exención operada por la Ley 51/2002, de 30 de diciembre, se posibilita que puedan acceder a la misma aquellos sujetos que en determinadas sociedades tienen un simple papel directivo, siempre que además posean la referida participación en el capital, la cual puede incluso haberse adquirido a través de una concreta fórmula de retribución. ¿Se encontraría este último supuesto dentro de los postulados sobre los que originariamente se creó esta exención? A nuestro juicio la respuesta ha de ser necesariamente negativa.

Hemos de admitir no obstante que con esta reducción de porcentaje se ha buscado, en buena medida, adaptar la exención a lo que diversas Comunidades Autónomas han venido considerando como porcentaje válido para acceder a la reducción en el ISD. Parece así configurarse en el ámbito de la fiscalidad patrimonial el porcentaje del 5% como porcentaje de referencia válido para la definición de la sociedad de cartera y, concretamente, para la consideración como bien afecto de determinados valores de cara a calificar una sociedad como patrimonial, además de como porcentaje-tipo que permita considerar una aportación no dineraria como fiscalmente protegida.

Cabe concluir esta reflexión indicando que con la reducción del porcentaje al 5% y, a diferencia de lo que sucedía con anterioridad a esta última reforma, ya no será necesario tener que interponer una concreta entidad entre el sujeto que desea gozar de la exención y la sociedad participada para poder ganar la misma.

Para el cómputo del porcentaje en cada sociedad, si hubiese varias, habrá que estar a los vínculos familiares y a los límites indicados de forma separada para cada una de ellas, por lo que podrá suceder en ocasiones que no se alcance el mínimo

⁶⁶⁾ Ciertamente tratándose de medianas o de grandes empresas y, sobre todo, de aquellas que cotizan en mercados organizados, la tenencia de un 5% del capital no solamente otorga una posición preeminente al accionista o partícipe que ostente tal cuantía, sino que podría incluso conceder a éste el control de la misma. Ahora bien, esta afirmación no resulta válida respecto de las pequeñas y medianas empresas, en las que para obtener el control suele ser necesario tener más de la mitad de las acciones o participaciones.

⁶⁷⁾ A juicio de NAVARRO EGEEA, M., *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, ob. cit., pág. 47, esta extensión vino además a solucionar el problema de la titularidad en el régimen económico matrimonial de gananciales.

legal exigido, ya que algunos sujetos pueden formar parte de unas u otras. Nótese por tanto que lo relevante no es acudir al mismo sujeto en todas las situaciones, sino a distintos individuos, al objeto de poder computar correctamente el volumen en el capital del grupo.

¿Resulta posible que un miembro de la unidad familiar que no posea ninguna participación en la entidad puede llegar a beneficiarse de la exención amparándose en esta segunda modalidad colectiva? De ninguna manera. Para poder beneficiarse de la exención cada sujeto pasivo debe tener al menos una participación. En caso contrario no existiría bien alguno respecto del que se pudiese declarar dicha exención.

¿Y cómo deben ser las participaciones en el capital social? Parece claro que, en principio, ha de tratarse de participaciones directas en el capital de la entidad, ya que lo que se pretende es beneficiar a aquellas pequeñas y medianas empresas en las que existe un compromiso personal y firme del propietario con su gestión, con una aportación importante en el capital de la entidad por parte de éste.

Ahora bien, ¿significa esto que no podrán computarse para alcanzar los porcentajes mínimos exigidos aquellas participaciones indirectas o que se hallan comprendidas en conceptos de carácter incierto tales como "grupos familiares de empresas", etc.? Nos encontramos ante una cuestión de carácter discutible. La duda se plantea incluso dentro del propio ámbito normativo, ya que el Reglamento, en sus arts. 4.1 y 5.2, se refiere a la necesidad de una titularidad directa por parte del sujeto pasivo sobre la participación pero sólo a efectos de poder identificar las participaciones exentas, y no de cara a regular el cálculo del porcentaje que el contribuyente debe de tener en la entidad.

En tanto en cuanto la Ley exige simplemente la tenencia de una participación, sin distinguir si la misma ha de ser directa o indirecta, podría considerarse la posibilidad de tener en cuenta estas últimas en el cálculo del porcentaje. De hecho, no sería la primera vez que legislación tributaria toma en consideración las participaciones indirectas en entidades de cara a lograr el cumplimiento de determinados requisitos. Un ejemplo lo tenemos en la antigua Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, cuyos arts. 20 bis.1.a), 28.2 o 121.5, relativos a la exención para evitar la doble imposición económica internacional, a la deducción en cuota por doble imposición interna y a la transparencia fiscal internacional, respectivamente, resultaban de aplicación tanto a las participaciones directas como a las indirectas.

Cabe sin embargo entender que si la norma exige una titularidad directa sobre la participación, el cálculo del porcentaje habrá de referirse exclusivamente a esas participaciones. En esta misma línea se ha de apuntar que el concepto de participación del art. 4.1 del Reglamento se refiere a "titularidad en el capital", la cual no puede existir si se participa indirectamente y que, cuando el art. 5.1.a) de dicho Reglamento se refiere a la participación indirecta en entidades, establece la exención pero sólo en favor de las participaciones en la entidad intermedia.⁶⁸⁾

El criterio manifestado por la DGT en contestación a Consulta de fecha de 21 de enero de 1999 ha sido el de considerar que las participaciones en entidades han de ser directas por parte del sujeto pasivo para poder aplicar la exención, excluyéndolo

⁶⁸⁾ A mayor abundamiento el concepto de participación indirecta pertenece esencialmente al ámbito del Derecho Mercantil, concretamente al campo de las relaciones societarias, resultando por tanto ajeno al significado jurídico-civil del término "participaciones" aplicado al patrimonio de los particulares.

se en consecuencia el cómputo de las participaciones indirectas.

¿Deben incluirse las llamadas "acciones en autocartera" a la hora de proceder al cálculo de los porcentajes de participación? La DGT resuelve esta cuestión negativamente en su contestación a Consulta de 2 de junio de 1997 argumentando, acertadamente a nuestro juicio, que las acciones propias representan, desde un punto de vista económico, una minoración de los fondos propios. Señala el citado Centro Directivo que *"(...) En relación con las acciones en autocartera quedan en suspenso los derechos políticos, los de carácter económico, con la salvedad del derecho a la asignación gratuita de nuevas acciones (...) En cualquier caso resulta ya claro que al suspenderse el ejercicio del derecho de voto que les corresponde, se modifican las participaciones de los socios en cuanto a la formación de la voluntad social, disminuyendo la participación en el capital social necesaria para alcanzar el poder de decisión de la Junta"*.

Un criterio distinto es seguido sin embargo respecto de las "acciones sin voto", admitiéndose en la citada contestación a Consulta de 2 de junio de 1997 su inclusión en el volumen de los títulos sobre la base de que, aunque los derechos políticos de dichas acciones son objeto de restricción, nada impide que puedan integrarse con carácter pleno en el capital social, que es el que ha de tenerse en cuenta a efectos de la Ley del IP. En consecuencia habrán de tomarse en consideración, tanto para determinar el monto total del capital de la entidad, como para calcular la cantidad de acciones de cualquier partícipe.

Como segundo gran requisito, el titular de las participaciones ha de ejercer funciones directivas en el seno de la entidad. Al igual que sucedía con el requisito relativo al porcentaje de participación del

sujeto en el capital de la entidad, originariamente era el propio sujeto pasivo el que había de ejercer de manera efectiva funciones de dirección en el seno de la entidad. En cambio, a partir de 1997 este requisito lo puede cumplir cualquier persona integrante del grupo familiar, beneficiándose de este modo al resto del mismo, que tendrá así derecho pleno a dicha exención.

Es el art. 5.1.d) del Reglamento el que determina que cargos integran estas funciones de dirección. Son los de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente. En todo caso el desempeño de cualquiera de estos cargos debe implicar una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.⁶⁹⁾

A la luz de lo dispuesto en el citado precepto parece claro que se ha de acreditar, por cualquier medio admitido en derecho, la vinculación al cargo directivo que efectivamente corresponda. ¿Basta con la presentación del contrato o nombramiento al que se refiere la norma para acreditar suficientemente dicho ejercicio efectivo de funciones de dirección? Consideramos que la respuesta ha de ser en todo caso negativa ya que, de acuerdo con lo dispuesto en el precepto, el nombramiento equivale simplemente a función de dirección, de modo que el ejercicio efectivo habrá de ser probado separadamente. En caso contrario carecería de sentido la especial intensidad con la que, tanto la Ley como el Reglamento, vienen exigiendo este ejercicio

⁶⁹⁾ Esta enumeración no presenta un carácter cerrado, tal y como se desprende de la utilización de la expresión "se considerarán", de manera que podrán tenerse en cuenta otros cargos que determinen una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

efectivo.

El sujeto pasivo debe tener una actuación que implique una efectiva intervención en las decisiones, lo que no obsta sin embargo a que se tenga que comprobar en cada caso concreto el correcto cumplimiento de este requisito, evitando así conductas defraudatorias.⁷⁰⁾

Ha de quedar bien claro en consecuencia que no existe ninguna presunción de ejercicio efectivo por el simple hecho de acreditar como prueba el correspondiente contrato o nombramiento. Lo que sucede en la práctica es que, ante la dificultad de prueba que plantea para el sujeto pasivo la demostración de dicho ejercicio efectivo, el grado de exigencia por parte de la Administración tiende a reducirse. Pero, en cualquier caso, el sentido teleológico del precepto impide que se pueda identificar el simple nombramiento con un efectivo ejercicio de las funciones directivas.⁷¹⁾

Ni que decir tiene que en el supuesto de que se hubiesen dejado de realizar funciones de dirección con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto (31 de diciembre de cada año) no se tendría de-

⁷⁰⁾ Véase en este sentido REPISO LÓPEZ, F. y GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., "Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las actividades económicas y de las participaciones en las entidades", en CT, núm. 99, 2001, pág. 95, para quienes se establece una doble carga de la prueba hacia el sujeto pasivo, de manera tal que "En primer lugar tendrá que acreditar que existe un respaldo jurídico a su status laboral y, posteriormente, que los emolumentos que percibe por el ejercicio de tales cargos no responden a una mera transferencia económica encubriendo una inactividad jurídica (...) es decir se exige una intervención efectiva en las decisiones de la empresa".

⁷¹⁾ CHECA GONZÁLEZ, C., "La empresa familiar en nuestro ordenamiento tributario", ob. cit., pág. 165, entiende por ejemplo que "Ningún obstáculo jurídico parece que deba existir para dotar del mismo rango que a las personas expresamente citadas a aquellos Apoderados de entidades que dispongan de un muy amplio repertorio de poderes a su favor otorgados por los respectivos Consejos de Administración de las mismas".

recho al beneficio fiscal.⁷²⁾

Finalmente, por las funciones de dirección ejercidas en la entidad el sujeto pasivo debe percibir una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.⁷³⁾

Puede llegar a producirse la circunstancia de que un mismo sujeto pasivo participe directa y simultáneamente en varias entidades, reuniendo cada una de dichas participaciones el conjunto de requisitos anteriormente señalados para obtener la exención. ¿Cómo debe llevarse a cabo entonces el cumplimiento de este último requisito?

Al amparo de lo establecido en el art. 5.2 del Real Decreto 1704/1999, habrá de realizarse de forma separada para cada una de las entidades participadas. Significa ello por tanto que no se computarán para el cálculo del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada una de las entidades participa-

⁷²⁾ Esta circunstancia puede llegar a plantear problemas en la práctica en relación, por ejemplo, con la jubilación de un directivo de una entidad. Desde nuestro punto de vista, si se finaliza de modo efectivo en el desempeño de las labores de dirección con anterioridad a la fecha del devengo del IP, no podrá obtenerse esta exoneración de gravamen. Y ello con independencia de que el legislador permita que esta condición de la dirección efectiva pueda cumplirse con uno sólo de los integrantes de un grupo de parentesco.

⁷³⁾ Durante la tramitación parlamentaria de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, el Grupo Parlamentario de Convergencia i Unió presentó una Enmienda en el Senado (núm. 321) con el objeto de eliminar este requisito relativo a la percepción de remuneraciones, por entender que tal circunstancia provocaba situaciones contradictorias en base a la vinculación de la exención con la reducción del 95% establecida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En efecto, piénsese que la exención no podría ser aplicada a personas menores de edad, jubiladas o incapacitadas ya que las mismas, o bien no pueden percibir remuneración alguna, o bien se ven perjudicadas por el hecho de percibirla. Precisaba además dicha Enmienda que se podría llegar a entorpecer la sucesión de empresas familiares en la medida en que, dejando funciones directivas en manos de las personas de mayor edad, se obtuvieran ventajas fiscales importantes.

das, respecto de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

Se está suponiendo así que el total de rentas obtenidas es individual en relación con cada sociedad, simulándose que se tiene parte de capital en una, nada más, y procediéndose de igual modo para las restantes. Este criterio es inverso al adoptado para la exención en empresas individuales, ya que en éstas se admite la suma de la totalidad de rendimientos obtenidos de las que se fuera titular, mientras que en el caso de participación en entidades lo que se hace es separar cada una de las que se tengan, no permitiéndose la adición de las rentas derivadas de las funciones de dirección en ellas.

En el supuesto de que las sociedades en cuestión estuviesen vinculadas entre sí, pudiendo incluso dar lugar a la formación de un grupo de sociedades, ¿cómo habría que interpretar los requisitos relativos a que la entidad desempeñe una efectiva actividad empresarial y a que la titularidad de las participaciones corresponda directamente al sujeto pasivo?⁷⁴⁾

En relación con el "efectivo desarrollo de una actividad" sabemos ya que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 5 del RD 1704/1999, no puede tenerse por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario si no se reúnen las condiciones necesarias para que la entidad pueda ser considerada como aquélla en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores

o si constituye una sociedad patrimonial.

Creemos por tanto que la previsión legal contenida en el art. 61 del TRLIS clarifica la aplicación de la exención a las participaciones en una sociedad *holding* ya que, si efectivamente se desarrolla en ellas una actividad empresarial y se cumplen el conjunto de requisitos establecidos en el citado precepto, podrá disfrutarse del beneficio fiscal.⁷⁵⁾

Pero debe quedar claro que la interposición de entidades no puede comportar una extensión de la exención del IP a bienes o derechos no afectos al ejercicio de actividad económica alguna. Para que pueda haber exención debe producirse la consiguiente afectación del elemento al desarrollo de la actividad económica, tanto si se trata de bienes directamente poseídos por la sociedad cuyas participaciones estén exentas como si nos hallamos ante elementos que son propiedad de una sociedad que, a su vez, es propiedad de otra que determina la exención de sus participaciones.

En cambio, si la entidad fuese considerada en régimen de sociedades patrimoniales, los sujetos pasivos no podrían acudir a la exención. Es precisamente en este punto donde se plantea la cuestión relativa a la procedencia de acudir a fórmulas de participación indirecta en otras entidades, ante lo cual debemos insistir en que únicamente se permite participar en otras entidades a través de una titularidad directa por parte de un sujeto pasivo persona física o, como medio de extensión de dicha titularidad directa, a través de una sociedad matriz en un grupo

⁷⁴⁾ Es esta una posibilidad a la que pueden acudir las empresas de carácter familiar, articulándose a través de una sociedad *holding*. Dicha sociedad *holding* familiar se caracterizaría por el que hecho de sus socios son las personas físicas integrantes de la familia y titulares de las acciones o participaciones de las entidades que conforman el grupo familiar.

⁷⁵⁾ El citado art. 61 del TRLIS excluye de la definición de valores, descartando la calificación de patrimoniales para las entidades que dispongan de los mismos, a aquellos que otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto y que se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, debiendo contar con la correspondiente organización de medios materiales y personales, siempre que la entidad no sea también patrimonial.

de sociedades vinculadas, siempre que en la misma se ejerzan las funciones directivas y se obtenga la remuneración exigidos como requisitos.⁷⁶⁾

Estimamos en consecuencia que, existiendo un grupo de sociedades, la exención podrá alcanzar a la participación de los titulares en la entidad matriz, siempre y cuando se cumplan el conjunto de condicionantes a que hemos hecho referencia.

Obsérvese por otra parte como, a la hora de precisar la naturaleza de los rendimientos, el texto de la Ley se refiere a los de carácter empresarial, profesional o del trabajo personal. Este criterio contrasta con el recogido en el desarrollo reglamentario, en el que se alude a los rendimientos de actividades económicas y de trabajo personal. Es esta una diferenciación que podría llegar a plantear diversos problemas, ya que entre las actividades económicas se encuentran algunas que no tienen la consideración de empresariales ni de profesionales, como sucede por ejemplo con las artísticas o deportivas.⁷⁷⁾

Téngase presente además la diferencia de trato que se origina en este punto entre las empresas individuales y aquéllas que adquieren forma societaria;

⁷⁶⁾ Cuestión distinta será, como es lógico, el que la específica labor de dirección que debe llevar a cabo uno de los integrantes del grupo familiar persona física tenga que producirse necesariamente en la empresa matriz.

⁷⁷⁾ El Tribunal Supremo confirmó este criterio en su Sentencia de 19 de junio de 1996. Dicho criterio había sido establecido por el art. 5.2 del RD 248/1994, siendo objeto de impugnación ante dicho Tribunal. A juicio del Tribunal la regla ha de enmarcarse "dentro de la remisión reglamentaria para determinar las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades (...) constituye por tanto la típica norma reglamentaria que desarrolla pormenorizadamente el precepto legal, sin extralimitar su contenido". Este mismo criterio queda recogido en el art. 5.2 del actual RD 1704/1999. Por otra parte, y de conformidad con lo dispuesto por la DGT en contestación a Consulta de 12 de enero de 1996, se han de entender incluidas dentro del concepto de rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal a las pensiones de jubilación.

mientras en relación con las primeras se exige que constituyan la principal fuente de renta del sujeto pasivo, en las participaciones en entidades tan sólo deben ser contabilizados los de actividades económicas y del trabajo circunstancia que, sin lugar a dudas, favorece a estas últimas.

La remuneración percibida por el ejercicio de funciones directivas no ha de ser comparada con la totalidad de la base imponible del contribuyente, a diferencia de lo que sucedía con la exención relativa al negocio individual sino, por el contrario, con el 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. De este modo podría resultar más gravoso conseguir la exención en el supuesto de empresas individuales que en el de participaciones en entidades, en tanto en cuanto la base a computar es inferior en este segundo caso, siendo más fácil de alcanzar la cuantía del 50% de la misma.

¿Deben tenerse en cuenta a efectos del cálculo de los citados rendimientos las pérdidas o los rendimientos de carácter negativo? Esta opción permitiría minorar de forma sustancial la base para efectuar dicha operación. Pues bien la DGT ha respondido a esta cuestión de manera afirmativa, fundamentándose en la relación de complementariedad que, como es sabido, existe entre el IP y el IRPF⁷⁸⁾. En consecuencia, deberá procederse a realizar una suma algebraica de la totalidad de los rendimientos en cuestión, ya sean estos positivos o negativos.

Obsérvese que quedan excluidos los rendimientos del capital mobiliario. La finalidad de la exclusión de los dividendos (que constituyen el sistema principal de retribución de estos partícipes) no es

⁷⁸⁾ Véase a este respecto Consulta de 2 de junio de 1997.

otra que potenciar el acceso a la exención.

Entre los rendimientos percibidos por el desarrollo de labores de dirección no deben incluirse las retribuciones del trabajo percibidas por el sujeto pasivo en base a tareas distintas a las directivas, ni tampoco las percibidas en atención a su condición socio, accionista o asociado, las cuales constituyen rendimientos del capital mobiliario, tal y como establece el art. 23.1 del TRLIRPF.⁷⁹⁾

Ninguna trascendencia tiene a este respecto el tipo de retención que sobre dichos rendimientos corresponda al sujeto pasivo o el régimen de la Seguridad Social aplicable. Es independiente el tipo de retención que sobre tales rendimientos se pueda aplicar, dado que lo que resulta directamente exigible es el ejercicio real de tareas directivas.

Finalmente tampoco han de computarse aquellos rendimientos derivados de actividades cuyos bienes y derechos afectos gocen de exención. La ampliación del ámbito de aplicación de la exención de participaciones en entidades que se logra con esta medida resulta considerable.⁸⁰⁾

En el supuesto de que el contribuyente no ejerza

labores reales de dirección pero perciba una determinada remuneración derivada del simple hecho del nombramiento, de unos servicios prestados, de la representatividad de su cargo o de la responsabilidad que de este último pueda llegar a derivarse, creemos que faltará en todo caso el ejercicio efectivo de la función correspondiente, por lo que tal retribución no cumpliría el requisito establecido en la norma.

Al igual que sucedía con el requisito anterior, tras la reforma operada por la Ley de Medidas 13/1996, de 30 de diciembre, es suficiente con que este requisito lo cumpla cualquier miembro integrante de la unidad familiar. Tal y como ha señalado MUÑOZ DEL CASTILLO⁸¹⁾, con esta previsión legal se está primando de manera efectiva y notoria a las empresas de carácter familiar, siendo suficiente con que se respeten las indicadas exigencias por uno de los familiares para que todos disfruten del beneficio fiscal. En palabras del citado autor, *"Parece que el legislador pretende que en las sociedades familiares los requisitos se cumplan, no en relación con una persona concreta, sino con el grupo familiar (...)"*.

Ahora bien, dicho miembro habrá de ser el mismo que el que ejerce las funciones de dirección en la entidad, si se quiere que todo el grupo tenga derecho a la exención. Y asimismo será necesario que la persona que desempeñe las citadas funciones de dirección y que obtenga los rendimientos tenga un mínimo de participación en el capital de la entidad y en el porcentaje preciso para que entre todo el grupo de parentesco se alcance el 20%. De no tener parte en la sociedad ninguno de los familiares podrá disfrutar de la exención.

⁷⁹⁾ En relación con la necesidad de que la remuneración por funciones directivas deba constar o no de forma separada respecto de otro tipo de retribuciones percibidas, a efectos de su justificación, habiendo sido obtenidas ambas de una misma entidad, véase lo dispuesto por la DGT en contestación a Consulta de 16 de abril de 2001, a cuyo tenor *"Es indudable que la acreditación del cumplimiento del requisito para la exención quedaría mejor servida con su consignación separada en la nómina en la que se reflejan las otras remuneraciones del directivo, pero sin que de los textos legal y reglamentario que regulan la exención en el impuesto patrimonial resulte que haya de ser así como un requisito para acceder a la misma"*.

⁸⁰⁾ Recuérdese que esta novedad se produce a partir del 1 de enero de 1998 como consecuencia de la modificación operada en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991 por el art. 3 de la Ley de Medidas 66/1997, de 30 de diciembre.

⁸¹⁾ MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., *"La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en sociedades"*, ob. cit., pág. 99.

IV. CRITERIOS A SEGUIR PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPORTE OBJETO DE EXENCIÓN.

El hecho de que queden cumplidos la totalidad de los requisitos analizados con anterioridad no determina que la exención alcance al valor total de las participaciones. Ésta sólo tendrá lugar en la medida en que los activos de la entidad estén afectos al ejercicio de la correspondiente actividad económica. Para ello el cálculo del porcentaje de exoneración habrá de realizarse multiplicando por 100 el cociente resultante de dividir el conjunto de activos afectos menos las deudas inherentes a la actividad entre el valor total del patrimonio neto de la entidad ⁸²⁾. Por tanto, tenemos que:

$$\% \text{ de exoneración} = \frac{\text{Activos afectos} - \text{Deudas de la actividad}}{\text{Valor total patrimonio neto de la entidad}} \times 100$$

Lo primero que se ha de realizar es cuantificar las participaciones que pueden llegar a beneficiarse de esta medida, así como determinar los activos necesarios para la actividad y deducir de dichos activos las deudas de la misma. Una vez efectuadas estas operaciones será cuando se proceda a valorar la totalidad del patrimonio neto de la entidad, a hallar la proporción existente entre los activos necesarios menos las deudas y el patrimonio neto y a aplicar el coeficiente de la proporción indicada sobre el valor de las participaciones, de cara a poder conocer la cuantía concreta de la exención.

Se pretende así garantizar que la exención se proyecte justamente sobre los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica que cumplan las exigencias legales a través de un mecanismo que permita precisar la parte del patrimonio de la entidad necesaria para el ejercicio de la actividad.

⁸²⁾ Así lo estableció el art. 6 del RD 2481/1994, el cual fue sustituido con posterioridad por el art. 6 del RD 1704/1999.

Lógicamente, el valor de los activos y de las deudas será el derivado de la contabilidad, que debe reflejar fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad. Y, en defecto de contabilidad, la determinación de dichos valores deberá efectuarse de acuerdo con los criterios establecidos en el propio Impuesto sobre el Patrimonio⁸³⁾.

Aquellos elementos que se encuentren cedidos a personas o entidades vinculadas directa o indirectamente con la entidad participada no podrán en ningún caso considerarse como afectos a la actividad económica, al igual que sucede con los destinados de modo exclusivo al uso particular del contribuyente titular de la participación. Sucede sin embargo que el apartado 4º del art. 6 del RD 2481/1994 (precepto que establece las anteriores consideraciones) dejó de tener expresa vigencia a partir de la entrada en vigor del RD 1704/1999, el cual no contiene ninguna disposición a este respecto. ¿Hemos de considerar derogado tácitamente el referido precepto y, en consecuencia, que sus disposiciones quedan actualmente sin efecto? A nuestro juicio el mandato del precepto sigue vigente. De hecho la propia DGT así lo consideró en contestación a Consulta de 10 de noviembre de 1999.

A la hora de determinar si un elemento patrimonial se halla o no afecto a una concreta actividad económica se ha de acudir a la normativa del IRPF y no a la normativa del IS, como sucedía anteriormente. Así, tienen la consideración de bienes afectos: los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad; los bienes destinados a servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la entidad⁸⁴⁾ y aquellos otros elementos necesarios

⁸³⁾ Así lo establece el art. 6 del RD 1704/1999.

⁸⁴⁾ Quedan excluidos por tanto los bienes de esparcimiento y recreo o de uso particular del titular de la actividad.

para la obtención de rendimientos, excluidos los activos representativos de la participación en fondos propios de entidades y de cesión a terceros de capitales propios.

Deben efectuarse no obstante un conjunto de precisiones de cara a determinar la afección de un elemento patrimonial a la actividad económica. En primer lugar, aún cuando en el ámbito del IRPF no puedan considerarse afectos a la actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de entidades y de la cesión a terceros de capitales propios, a efectos del IP sí que pueden acogerse a la exención dichos activos por encontrarse afectos.

En relación con la valoración, al objeto de proceder a la aplicación de la exención de aquellas participaciones cotizadas que se encuentren afectas (a la que se refiere el apartado 1º del art. 6 del Reglamento) se plantea el dilema de cómo debe realizarse su valoración, si de conformidad con lo dispuesto por el art. 15 de la Ley 19/1991 (el cual establece la norma de valoración de las participaciones en entidades cotizadas), o de acuerdo con lo señalado por el art. 16 de dicha Ley, que remite al art. 6.1 del Reglamento, previsto como es sabido para las no cotizadas.

De nuevo la DGT estableció un criterio interpretativo al respecto, señalando en contestación a Consulta de 8 de octubre de 1998 que cuando en el balance de una sociedad cotizada constan elementos no afectos, el porcentaje de valor que representan los activos afectos se ha de calcular sobre el valor teórico de las acciones y no sobre su cotización media del cuarto trimestre que constituye, como es sabido, la norma general de valoración de este tipo de participaciones.

En consecuencia, existiendo la obligación de

que todas las sociedades cotizadas se encuentren auditadas, habrá de ser este criterio de valoración el que haya de considerarse, lo que significa que la participación en las entidades que cotizan en mercados organizados está exenta hasta el importe que resulta de aplicar los criterios del artículo 16.Uno y por tanto, si el valor de cotización resultase ser superior a dicho resultado, el exceso no quedaría exento.⁸⁵⁾

En realidad basta una mera interpretación sistemática del art. 4.Ocho.Dos de la Ley del IP y del art. 6.1 del Real Decreto 1704/1999 para constatar que ambos preceptos se están refiriendo al citado art. 16.Uno. Y, dado que este Real Decreto se

85) Señala concretamente la DGT en la contestación a esta Consulta no vinculante de 8 de octubre de 1998 que "Dado que tratándose de sociedades cotizadas se habrá producido siempre la revisión por auditores de cuentas del último balance aprobado, la aplicación del primer párrafo del art. 16.Uno de la Ley, según resulta del literal del art. 4.Ocho.Dos llevará consigo que, a efectos de la exención, las participaciones cotizadas se valoren por el valor teórico del balance. En el caso de participaciones no cotizadas, y siguiendo el mismo tenor literal del precepto, su valoración se ajustará al mismo valor -en el supuesto de revisión por auditores de cuentas- o, en caso contrario, por el resultante conforme a la regla que establece el segundo párrafo del art. 16.Uno (...) carecería de sentido aplicar reglas valorativas distintas a los elementos no afectos a la actividad y a los que sí lo están si para estos últimos se tuviese en cuenta un criterio fluctuante de mercado como es el valor de negociación". En consecuencia a juicio de la DGT existe una única regla de valoración aplicable indistintamente a unas participaciones y a otras, que pretende dar a las mismas un tratamiento homogéneo, tanto en su valoración como en la determinación del valor de los elementos no afectos a la actividad. El problema no radica en que, tratándose de participaciones cotizadas, el valor teórico pudiese resultar inferior al valor de cotización o que pudiera llegar a darse el caso contrario sino que, al pretender la Ley que el valor de las participaciones en la declaración del titular resulte lo más homogénea posible con independencia de su cotización o no, ello da lugar a que se tome en consideración (de haberse producido revisión por auditores de cuentas) el valor teórico de dicho balance, determinándose conforme a dicho valor el porcentaje de los activos que están o no afectos a la actividad. En un sentido contrario se pronuncian POZUELO ANTONI, F., "Las exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio relativas a la empresa individual y a determinadas participaciones", ob. cit., pág. 88 y AGUSTÍN TORRES, C., Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas, ob. cit., pág. 35, quienes entienden que la mención del art. 16.Uno sólo es de aplicación para aquellos valores que no se negocien en mercados organizados, debiendo acudir a las reglas generales para los que sí coticen.

aprobó con posterioridad a la modificación legislativa que introdujo la exención para los valores cotizados, no parece que se haya querido incluir una regla de cuantificación de carácter diferente.

En segundo lugar, tal y como señalamos anteriormente, no tienen la consideración de elementos afectos los cedidos por precio inferior al de mercado a personas o entidades que se hallen vinculadas a tenor de lo establecido por el art. 16 de la LIS; por tanto, siempre que dichos elementos se arrienden a entidades vinculadas por un precio no inferior al de mercado podrán adquirir la consideración de afectos. Finalmente, tampoco podrán tener la consideración de elementos afectos los destinados exclusivamente a uso personal del sujeto pasivo, de su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya sea el parentesco de consanguinidad, afinidad o adopción.

V. RESTANTES NORMAS QUE DEBEN SER OBSERVADAS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN.

Básicamente son tres las normas complementarias que han de ser tenidas en cuenta para poder articular la aplicación de esta exención prevista en el IP para las participaciones en entidades.

En primer lugar, debe tenerse bien presente que los requisitos y condiciones necesarios para su aplicación han de producirse en el momento del devengo del Impuesto, esto es, a 31 de diciembre del año que corresponda. Así lo establecen los artículos 7 del Real Decreto 2481/1994 y 8 del Real Decreto 1704/1999.

En segundo término, cabe la posibilidad de que el titular de las participaciones en entidades resulte ser menor de edad o se halle incapacitado. Pensemos por ejemplo en un supuesto de adquisición *mortis causa* por parte de estas personas de aquéllas. En estos casos, cuando sean sus representantes los que lleven a cabo el ejercicio de las funciones de dirección, se entenderán cumplidos los requisitos necesarios para la exención relativos a la tenencia de las participaciones en entidades.

Finalmente, la función de control desempeñada por el Impuesto sobre el Patrimonio exige que, con independencia de la aplicación de esta exención, las participaciones en entidades o la parte del valor de las mismas igualmente exentas, deban hacerse constar expresamente en la declaración del sujeto pasivo por el IP⁸⁶⁾. Nos encontramos ante una obligación de carácter formal establecida en el artículo 9 del Real Decreto 1704/1999, cuyo incumplimiento constituye infracción tributaria simple sancionable con arreglo a la Ley General Tributaria.⁸⁷⁾

⁸⁶⁾ Así por ejemplo, y tal como declaró la DGT en contestación a Consulta de 21 de febrero de 2000, los inmuebles afectos a una actividad empresarial que resulte exenta de conformidad con lo dispuesto por el art. 4.Ocho.Uno de la Ley, deben ser declarados por el valor que resulte procedente (ya sea el catastral, el comprobado, etc.), a pesar de que ese valor, junto con el de los demás bienes, derechos y deudas afectos a la actividad, no resulte computado a efectos de determinar la base imponible por el impuesto.

⁸⁷⁾ Véase MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., "La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en sociedades", *ob. cit.*, pág. 101, quien señala, refiriéndose al art. 8 del RD 2481/1994, de 23 de diciembre, que "Se impone a los sujetos pasivos el deber de consignar en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones exentas así como el valor de las mismas que queda exento. Entiendo que el incumplimiento de este deber no puede conllevar la pérdida de la exención; cumpliendo el resto de requisitos constituiría, a lo sumo, una infracción simple".

DOS TEMAS DE RECIENTE ACTUALIDAD EN EL IVA:
I) RESPONSABILIDAD DE LOS PARTICIPANTES EN OPERACIONES SUJETAS QUE CONOCEN QUE PARTE DEL IVA QUEDARÁ SIN INGRESAR
II) SERVICIOS PRESTADOS A ENTES LOCALES POR SOCIEDADES PARTICIPADAS

JOSÉ MANUEL CABRERA FERNÁNDEZ ()*

1. PRESENTACIÓN

2. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA Y EXIGENCIA DE GARANTÍAS POR QUIEN CONOCE QUE PARTE DEL IVA DE LA OPERACIÓN EN LA QUE PARTICIPA QUEDARÁ SIN INGRESAR

- a) Responsabilidad solidaria del destinatario de la operación
- b) Normativa aplicable, nacional y comunitaria
- c) Solidaridad en el pago de la deuda tributaria
- d) Responsabilidad de quien conoce que la deuda tributaria no será ingresada
- e) Deducción de cuotas si se conoce que no se ingresarán las cuotas por el proveedor
- f) Garantía a otorgar por el destinatario

3. SERVICIOS PRESTADOS A LOS AYUNTAMIENTOS POR UNA SOCIEDAD ANÓNIMA QUE PERTENECE ÍNTEGRAMENTE A UN AYUNTAMIENTO.

- a) Delimitación de las operaciones prestadas por los entes públicos
- b) Concepto de función pública
- c) Servicios públicos prestados por un ayuntamiento
- d) Requisitos para la no sujeción

1. PRESENTACIÓN

Abordamos en este artículo, dos temas cuya importancia viene delimitada por el número de sujetos que pueden verse afectados en su aplicación práctica, y que creemos de interés dentro de los cambios que está experimentando el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, así como de los cambios interpretativos de la Dirección General de Tributos.

Trataremos en primer lugar la responsabilidad de quien, en una cadena de transacciones, puede conocer directa o indirectamente que parte del IVA de la operación, tanto anterior como posterior a su intervención, puede quedar sin ingresar, y que ha sido abordada en recientes sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Este tipo de fraude es de los más frecuentes y complejos de seguir por las autoridades Comunitarias, debido a que implica movimientos de mercancías entre distintos Estados miembros.

El otro tema que consideramos de interés es la tributación de las operaciones relacionadas con organismos creados por los Entes locales para facilitar la gestión de las competencias que tienen encomendadas, en especial cuando la sociedad creada presta exclusivamente servicios al ente local, y que se encontraba con una tributación que no facilitaba

(*) Economista

una aplicación eficiente desde el punto de vista del IVA. Esta materia ha sido abordada en diversas consultas de la Dirección General de Tributos y creemos que ofrece soluciones para la gestión de diversos servicios por parte de los Ayuntamientos y organismos similares.

2. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA Y EXIGENCIA DE GARANTÍAS POR QUIEN CONOCE QUE PARTE DEL IVA DE LA OPERACIÓN EN LA QUE PARTICIPA QUEDARÁ SIN INGRESAR

a) Responsabilidad solidaria del destinatario de la operación

El problema de la responsabilidad solidaria en el pago del IVA ha sido abordado con notoria precisión por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la Sentencia de 11 de mayo de 2006 en relación con el Asunto C-384/04, tanto en cuanto a la responsabilidad directa del destinatario en relación con el pago, como a la hora de tener que establecer una fianza con la que hacer frente al pago de la deuda tributaria una persona distinta del sujeto pasivo.

En concreto, se plantea hasta que punto una normativa nacional puede establecer una *responsabilidad solidaria por quien conoce que parte del IVA de la operación quedará sin ingresar*. Así mismo, se aborda el problema de exigir una fianza a persona distinta del sujeto pasivo para responder del pago de deuda tributaria.

Como paso previo al estudio de esta sentencia delimitaremos el ámbito normativo equivalente dentro del territorio de aplicación del IVA, para compararlo con la sentencia citada.

b) Normativa aplicable

Ley General Tributaria

La Ley 58/2003, de 15 de diciembre, Ley General Tributaria, en adelante LGT, en el artº 35 aborda el concepto de **obligado tributario**, que se circunscribe a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En su apartado 5, este artículo considera obligados tributarios a los responsables a que se refiere el artº 41 de la misma LGT, de tal forma que la concurrencia de varios obligados tributarios en una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de las obligaciones, pudiendo las Leyes establecer otros supuestos diferentes de solidaridad.

La **responsabilidad tributaria** es abordada por el artº 41 de la LGT, donde se establece el principio general de responsabilidad *subsidiaria*, salvo precepto legal expreso en contrario, siendo el artº 42 de la LGT el que desarrolla los distintos supuestos en los que se produce responsabilidad *solidaria*, y sobre los que volveremos más adelante.

Impuesto sobre el Valor Añadido

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, **del Impuesto sobre el Valor Añadido**, en adelante LIVA, aborda el concepto de sujeto pasivo en el artículo 84, según el cual tendrán esta consideración, salvo las excepciones de los supuestos de inversión del sujeto pasivo, quienes realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA. En el caso de realizarse *adquisiciones intracomunitarias*, será sujeto pasivo quien las realice, teniendo esta consideración en las *importaciones* los destinatarios de los bienes importados, aunque no sean empresario o profesionales.

La *inversión del sujeto pasivo* va a determinar que tengan la condición de sujetos pasivos otras personas, normalmente el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, en operaciones tasadas en la Ley del Impuesto, no siendo un supuesto de responsabilidad, sino de obligados directos al pago de la deuda tributaria. No va a estar limitada esta situación tan sólo a aquellos casos en los que el que realiza la operación no está establecido en el territorio de aplicación del IVA, sino que en supuestos puntuales, como las entregas de materiales de recuperación, entre otros, en los que se produce inversión de sujeto pasivo estando establecido en territorio español quien realiza la operación.

En relación con la responsabilidad, el art 87 LIVA determina el principio de la *responsabilidad solidaria* de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, a los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culpable o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto, ampliándose en relación con las importaciones los supuestos de responsabilidad solidaria a otras personas o entidades.

El único supuesto de responsabilidad subsidiaria que contempla la Ley 37/1992 es en relación con los Agentes de Aduanas que actúen en nombre propio y por cuenta de sus comitentes.

Sexta Directiva

La Directiva 77/388/CEE, en adelante Sexta Directiva, dentro del Título XII (responsables del pago del Impuesto), desarrolla el artículo 21 (deudores del impuesto), en diferentes apartados que sintetizamos, y sobre los que volveremos:

En el apartado 1, relativo a las operaciones interiores considera, con carácter general, deudores

a quienes realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios, estableciéndose también aquellos supuestos en los que será deudor el sujeto pasivo destinatario de la entrega o del servicio prestado.

En su apartado 3 se establece que una persona distinta del deudor podrá quedar obligada solidariamente al pago del Impuesto.

Hechos que se producen en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En el Asunto C-384/04, Sentencia del TJCE de 11 de mayo de 2006, se plantea una petición de decisión prejudicial por la Court of Appeal (England & Wales) en el procedimiento entre Commissioners of Customs & Excise, Attorney general y Federation of Technological Industries y otros, que vamos a desarrollar en el marco de la Directiva comunitaria, haciendo referencia a la norma equivalente en el territorio español de aplicación del IVA.

En la operación citada en la Sentencia se producen dos hechos independientes:

1. Una empresa (A) inscrita a efectos del IVA en el Reino Unido importa bienes a un operador de la Unión Europea revendiéndolos, posteriormente, al por menor en el Reino Unido. Este adquirente (A) no paga el IVA recibido por la segunda entrega realizada. Es el denominado *fraude en la adquisición*.
2. Los bienes viajan por la Unión Europea de un Estado miembro a otro, volviendo de nuevo al primero de ellos, sin llegar a un consumidor final. En este *fraude carrusel* el operador (A) vende a pérdida los bienes a una empresa intermediaria (B). (A) reclama la devolución del IVA soportado. (B) revende los bienes a otra empre-

sa intermediaria (C), con un margen de beneficio, llegando después de varias compras y ventas los bienes a una empresa que los vende a un operador inscrito en otro Estado miembro (que puede ser el propio proveedor inicial establecido en el primer Estado miembro). Esta última venta estará exenta, generando derecho a deducir el IVA soportado que la empresa exportadora intentará recuperar por la vía de la devolución.

c) Cuestión primera: Solidaridad en el pago de la deuda

¿Es acorde con el art 21. 3 de la Sexta Directiva que un Estado miembro disponga que cualquier persona pueda quedar solidariamente obligada al pago del impuesto junto con cualquier otra que el art 21.1y 2 declara deudora, sin más restricciones que las impuestas por los principios generales del Derecho comunitario? En caso negativo, ¿cuáles son límites a los que está sometido el artº 21.3 de la Sexta Directiva?

El art 21.3, dice que los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede solidariamente obligada al pago del mismo.

Según las conclusiones del Abogado General SR. L.M. Poiares Maduro, presentadas el 7 de diciembre de 2005, en relación con el asunto citado:

“Debe distinguirse entre la exigibilidad del pago del IVA y las medidas relativas simplemente al cobro del mismo. Se desprende, entre otras, de la Sentencia Molenheide y otros, que los Estados miembros pueden adoptar medidas para protegerse frente al riesgo de efectuar reembolsos sin que exista un auténtico crédito del IVA, tales como medidas relativas a la prueba del derecho a efectuar la de-

ducción del IVA, o normas que especifiquen la información que deben contener las facturas en las que se basa el derecho a la deducción. En el Asunto Transport Service, relativo a una transacción que fue facturada erróneamente, pero supuestamente de buena fe, como operación exenta de IVA, el Tribunal de Justicia manifestó que corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones en las que se puede cobrar el IVA, puesto que la Sexta Directiva no prevé ninguna disposición sobre esta cuestión.

..... Por consiguiente, en lo que respecta al establecimiento de la exigibilidad los Estado miembros deben respetar estrictamente las normas armonizadas establecidas en la Directiva.

.....

De acuerdo con el derecho comunitario, las autoridades tributarias no tienen carta blanca para establecer la obligación solidaria del pago del IVA”

Añade el Abogado General que las autoridades nacionales están obligadas a respetar los principios generales del Derecho comunitario, como son los de *seguridad jurídica* (que exige que las medidas adoptadas con cargo al art 21.3 de la sexta Directiva, sean *inequívocas* y que su aplicación resulte previsible para su destinatario), y de *proporcionalidad* que requiere que las medidas adoptadas permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido.

“En el presente caso el órgano jurisdiccional deberá efectuar una ponderación entre la necesidad de garantizar la recaudación del IVA y el interés de velar por que el comercio regular no se vea obstaculizado de forma injustificada ante el riesgo de resultar responsable a causa de la falta de pago del IVA adeudado por otra persona”.

Con este planeamiento y conclusiones del Abogado general, el Tribunal SJCE establece algunas

importantes apreciaciones de cara a la correcta aplicación del impuesto.

El artículo 21.3 de la Sexta Directiva (posibilidad de responsabilidad solidaria por persona distinta del deudor) es aplicable, a todas las situaciones a que se refieren los dos primeros apartados de este artículo 21, en los que establecía quien era sujeto pasivo en cada una de las operaciones contempladas en la Directiva, por lo que los *Estados miembros pueden adoptar medidas por las que se obligue solidariamente a una persona a pagar el IVA adeudado por otra persona que resulte deudora con arreglo a los apartados anteriores*. En este sentido, se recalca la exigencia de que la normativa respete los principios del derecho comunitario, especialmente los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

d) Cuestión segunda: Responsabilidad de quien sabía que el proveedor o prestador del servicio no ingresaría el IVA.

El otro tema que se plantea en la Sentencia es la posibilidad de considerar responsable a una persona que al realizarse la operación sabía o podía saber que el IVA de esa operación quedaría impagado.

En relación con este punto, lo que se aboga es por la transparencia y conocimiento de la normativa para saber en qué casos puede existir esta responsabilidad.

En concreto, y según indica el Abogado general en sus conclusiones *“Los Estados miembros pueden establecer la obligación de un sujeto pasivo de pagar el IVA cuando éste conociese o razonablemente hubiese podido conocer, en el momento de efectuarse la transacción, que el IVA no iba a ser pagado en la cadena de entregas. Las autoridades nacionales pueden basarse en presunciones de dicho conocimiento. No obstante, esas presunciones no*

deben provocar de facto un sistema de responsabilidad objetiva”.

“De ello se deduce que las presunciones de fraude del IVA pueden derivar de circunstancias indicativas de dicho fraude, de las cuales se puede suponer razonablemente que los operadores tuvieron conocimiento. Los Estados miembros pueden imponer a los operadores la obligación de estar alerta y de informarse acerca de los antecedentes de los bienes con los que comercian. Sin embargo, esta obligación no puede convertirse en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse que actúan de buena fe”.

Termina indicando que las presunciones deben ser rebatibles, sin que se exija la prueba de hechos cuya determinación sea demasiado difícil para los operadores, ya que en otro caso la aplicación de las presunciones podría violar el principio de que un sujeto sólo puede quedar obligado al pago del IVA cuando conociese o hubiese podido razonablemente conocer que el IVA no sería pagado, “lo que equivaldría a introducir la responsabilidad objetiva por la puerta trasera”.

Aunque el artº 21.3 de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria cuando **al tiempo de realizarse la operación** sabía o tendría que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado, y a establecer presunciones al respecto, tales presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto refutarlas mediante prueba en contrario.

En concreto, debe permitirse que un operador que adopta todas las medidas lógicas para asegu-

rar que sus operaciones no forman parte de una cadena de entregas que incluya una operación constitutiva del fraude en el IVA, pueda confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de que se le considere solidariamente obligado al pago del impuesto adeudado por otro sujeto pasivo.

Por tanto, y según la Sentencia, una norma nacional puede establecer que sea considerado responsable solidario, junto con el deudor, quien realice una entrega de bienes o prestación de servicios sabiendo que parte del IVA de esa operación, o de otras anteriores o posteriores, quedaría impagado, siempre que se respeten los principios del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

Si bien el tema es complejo y de difícil articulación, la posibilidad que se apunta en el párrafo anterior ha sido desarrollada introduciendo, a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la oportuna modificación en el artículo 87 de la Ley 37/1992, del IVA, añadiendo un apartado cinco con la siguiente redacción:

1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera podido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y la entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va ser objeto de declaración e ingreso.
2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el

número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

- a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
- b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

3. Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.
4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

e) **Deducción de cuotas si se conoce que las soportadas no van a ser objeto de liquidación.**

Al margen del tema de la responsabilidad, estos planteamientos traen a colación otros temas vinculados como son la posibilidad de deducir las cuotas soportadas cuando se conocía que la operación en virtud de la cual le han sido repercutidas las cuotas no sería objeto de liquidación a efectos del IVA, o más concretamente, sobre la validez a efectos del IVA de una factura expedida sin tener la contrapartida de la existencia de una entrega de bienes o prestación de servicios.

En nuestra doctrina, no aparece ninguna limitación en relación con la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por el mero hecho de conocer que no serían ingresadas las cuotas por el deudor. Es más, la existencia del hecho imponible y el hecho de tener el destinatario la correspondiente factura acreditativa de las cuotas soportadas, unido al hecho de que las cuotas reuniesen los requisitos de deducibilidad, sería motivo suficiente para poder ejercitar el derecho a deducir.

Por el contrario, en diversas sentencias se pone de manifiesto la imposibilidad de deducir unas cuotas cuando no hubiese un hecho imponible en virtud del cual se han soportado. En otras palabras, sin devengo no existe derecho a deducir las cuotas por corresponder a una operación que no ha existido en términos IVA.

Sin entrar en el análisis de la sentencia dictada sobre los Asuntos C- 439/04 y C- 440/04, en las que entre otras materias se hace referencia al fraude tipo "carrusel", hay que buscar un paralelismo en determinados aspectos que son objeto de atención por el Abogado general Don Dámaso Ruiz-Jarabo en las conclusiones presentadas el 14 de marzo de 2006.

"Así pues, a tenor del papel central atribuido a este derecho, si se le negara al sujeto pasivo que interviene en un circuito en el que, sin su consentimiento, otro interesado no reintegra la cuota que repercute, quebraría la cadena y la objetividad se esfumaría, frustrándose esa meta proclamada desde la primera Directiva de gravar el comercio con un impuesto general sobre el consumo. En estos supuestos no hay artificios urdidos para eludir el pago, sino transacciones ordinarias y, por tanto, tareas económicas en el sentido de la Sexta Directiva, en las que se inserta un comportamiento falsario. Por este motivo, cuando el contribuyente ignora que se encuentra inmerso en un proyecto más amplio, destinado a sortear el deber fiscal, o, sabiéndolo, se mantiene al margen del concierto ilícito, su derecho a deducir no se resiente".

Partiendo de que los objetivos del IVA consisten en garantizar la seguridad jurídica y facilitar su aplicación tomando en consideración la naturaleza de la operación de que se trate, en la sentencia *Optigen (C- 354/03)*, se indica que es contraria a dichos objetivos, para ver si una operación concreta constituye una entrega efectuada por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica, tomar en consideración la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo.

En cierto modo podría plantearse una limitación del derecho a deducir cuando se trata de una operación fraudulenta. No obstante esto hay que analizarlo desde distintas perspectivas, ya que si lo que se trata es de una operación simulada, inexistente, al no haber hecho imponible tampoco habría derecho a deducir.

En el caso que analizamos, en la Sentencia Op-timen se indica que el derecho a deducir las cuotas soportadas no puede estar limitado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que el sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude, aplicándose el mismo criterio cuando, sin conocimiento del sujeto pasivo, las operaciones se realizan en el marco de un fraude cometido por el vendedor.

Esto lleva al Tribunal a indicar que los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya sea fraude del IVA u otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder el derecho a deducir el IVA soportado, como se indicaba en el asunto C-384/04 a que se refiere la primera parte de este comentario.

En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el Recurso 2291/2004, de 17 de febrero de 2006, y ante el supuesto en el que el destinatario de una operación ha soportado cuotas que le ha repercutido quien ha resultado no ser empresario o profesional a efectos del IVA, pero que aparece como tal empresario, dice que no puede ser el destinatario que ha soportado las cuotas el que pruebe que el vendedor es un profesional, y menos a efectos fiscales, pues el contenido de los registros fiscales está vedado para el destinatario. Para que la Administración suprima la consideración de una partida como deducible, no es suficiente con que un sujeto no le conste como empresario, pues se vulnerarían los principios de contradicción y defensa, ya que el particular no puede aportar datos fiscales de un tercero.

De todo ello se deduce que, basta que un sujeto

aparezca en el tráfico comercial como un empresario o profesional, y se comporte como tal emitiendo facturas de las operaciones que realice, para que el tercero que con él contrata de buena fe, amparado precisamente en esa apariencia y confiando en ella, puede deducirse el IVA soportado.

Será la Administración la que deberá actuar contra el vendedor exigiéndole las responsabilidades tributarias que procedieren, ya que se debe partir de la buena fe del adquirente que contrata en la apariencia que el que realiza la operación es empresario y debe emitir factura repercutiendo IVA.

f) Garantías

La segunda importante materia desarrollada en la sentencia sobre el Asunto C-384/04 que comentamos, parte de la pregunta de si el art 22.8 de la Sexta Directiva permite que cualquier persona pueda ser declarada responsable solidaria, o bien si permite exigir a una persona que constituya una garantía del impuesto adeudado por otra persona, con sujeción a los principios antes mencionados.

El art 118 de la Ley 37/1992, garantía de las devoluciones, establece que " La Administración tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución del capítulo II, en concreto, del art 115, devoluciones en general, 116, devoluciones a exportadores en régimen comercial y 117 devoluciones a exportadores en régimen de viajeros.

Según el artº 22.8 de la Sexta Directiva los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros

Esto pone de manifiesto que:

- El establecimiento de la responsabilidad solidaria no puede basarse en el artº 22.8 citado.
- No puede exigirse a una persona una garantía del pago del IVA adeudado por un tercero.
- Quien resulte solidariamente obligado a pagar el IVA sobre la base del art 21.3 de la Sexta Directiva, es decir, respetando los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad, a que se refiere la primera parte de esta Sentencia, puede ser obligado por los Estados miembros a constituir una garantía del pago del IVA adeudado.

3. SERVICIOS PRESTADOS A LOS AYUNTAMIENTOS POR UNA SOCIEDAD ANÓNIMA QUE PERTENECE ÍNTEGRAMENTE A UN AYUNTAMIENTO.

En la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0276-06, de 14 de febrero de 2006, *una entidad de carácter público asume por delegación del ayuntamiento determinadas potestades tributarias*, realizando sus funciones exclusivamente para el Ayuntamiento, planteándose la sujeción o no de los servicios prestados al ente público del que depende.

Estos servicios, y en general todos aquellos prestados por una sociedad mercantil, cualquiera que fuese el destinatario, se consideraban sujetos, sin ser de aplicación los supuestos de no sujeción contemplados en el art 7 de la Ley del IVA.

a) Delimitación de las operaciones realizadas por los entes públicos

En efecto, según el artº 7. 8º de la Ley 37/1992, no están sujetas las entregas de bienes

y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, planteándose una serie de excepciones que llevarían al siguiente criterio con ocasión de determinar si una operación realizada por un Ente público está o no sujeta al IVA:

- Cuando la actividad de los entes públicos se desarrolla a través de una empresa pública, privada o bien una empresa mercantil la operación está sujeta al IVA, sin perjuicio de las posibles exenciones contempladas en el art 20 de la Ley por razón de la actividad realizada.
- Las operaciones que se detallan en los apartados a) a m) del art 7.8º están igualmente sujetas al IVA, cualquiera que sea el tipo de contraprestación recibida por el ente público. Son una serie de actividades perfectamente delimitadas en las que en todo caso el servicio prestado o la entrega realizada determinaría la tributación en el IVA.
- Un tercer apartado está constituido por aquellas operaciones que no se contemplan en los apartados anteriores, y que a su vez podríamos agrupar en diversos capítulos:
 1. Cuando la contraprestación recibida consista en un precio, las operaciones estarán sujetas.
 2. Si la contraprestación es tributaria (tasas, contribuciones especiales e impuestos) estaremos ante operaciones no sujetas.
 3. En ausencia de contraprestación, las operaciones estarán igualmente no sujetas.

Como ejemplos hay que citar, entre otros:

- Los servicios de ITV prestados por una empresa municipal están sujetos por no ser prestados directamente por el ente público (DGT 3.111.1994).
- El canon que hay que satisfacer al ayuntamiento

por la utilización de un mercado estará sujeto según cual sea la calificación de la contraprestación. Si la contraprestación no es de naturaleza tributaria los servicios estarán sujetos al IVA (DGT 1290/2000).

EL TEAC, en la Resolución 733/2003, de 20 de abril de 2005, dice que están sujetos los servicios de saneamiento de aguas residuales y recogida de residuos cuando actúan por medio de empresas públicas, privadas o mixtas, o cualquier tipo de sociedad mercantil.

b) Concepto de función pública

En relación con los entes públicos uno de los temas más polémicos está en considerar si está realizando o no una función pública, puesto que cuando la actividad tiene esta última naturaleza no se considera que los entes públicos tengan la condición de sujetos pasivos.

Esto aparece desarrollado en diversas Sentencias del TJCE, asunto C-129/88, en el sentido de que no tienen la condición de sujetos pasivos en los términos del art 4.5 de la Sexta Directiva los organismos públicos que realicen operaciones que supongan la realización de una función pública desarrollada por el mencionado organismo.

El concepto de función pública es lo suficientemente complejo como para ser objeto de un especial desarrollo. Así, el artº 4.5 de la Sexta Directiva, establece que no tendrán la condición de sujetos pasivos los Estados, regiones, provincias, municipios y demás organismos de derecho público, en relación con aquellas actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera cuando reciban rentas por tales actividades u operaciones.

No obstante, el segundo párrafo de este apartado introduce la importante salvedad de que deberán ser considerados como sujetos pasivos de las actividades antes citadas, en la medida en que el hecho de no ser considerados sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia, concepto este último que no deja de ser complejo a la hora de su aplicación.

Este aspecto aparece recogido en diversa jurisprudencia y consultas de la DGT, como la consulta vinculante V1652-06, de 31 de julio de 2006, en relación con una *mancomunidad de municipios que cobra determinadas cantidades por obras de conservación y consolidación de infraestructuras con cargo a particulares*, que dice que cuando un ente público, en este caso la mancomunidad de municipios, realiza obras de conservación, mantenimiento y consolidación de infraestructuras con cargo a particulares, como es el caso de las acometidas domiciliarias de abastecimiento o saneamiento, actúa como empresario o profesional dado que ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para el desarrollo de esa actividad. Finalmente añade *“considerando que la no sujeción de los citados servicios prestados por la mancomunidad conduciría sin duda a una situación de distorsión de la competencia, ha de concluirse que los referidos servicios se encuentran sujetos al IVA”*.

En relación con la posible distorsión en la competencia aludida, la DGT, en la consulta V0276-06, de 14 de febrero de 2006, referida a una sociedad anónima de capital del ayuntamiento que realiza, a cambio de transferencias corrientes y de capital, el ejercicio de la potestad tributaria, indica *“Resulta evidente que la simple concurrencia en relación con la misma operación determina una situación desfavorable para los destinatarios, que en el caso de la provisión pública no soportarán el Impuesto”*.

En este caso, la distorsión habría de calificarse en función de la importancia relativa del volumen de operaciones desarrollado por los particulares respecto del correspondiente a la provisión pública, ya que si esta última tiene carácter aislado o excepcional no debe concluirse que dicha distorsión es grave o, como precisa la versión inglesa de la Sexta Directiva, <significativa>.

Por otra parte, la distorsión podría generarse no desde el punto de vista de los destinatarios, en cuanto obligados a satisfacer en última instancia el Impuesto devengado a lo largo de todo el proceso productivo, sino desde el punto de vista de los empresarios o profesionales.

En cualquier caso, ha de señalarse que la medida de no sujeción contenida en el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, al constituir una excepción al principio general expuesto en el artículo 2 de la Sexta Directiva, según el Impuesto se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, debe ser objeto de interpretación estricta, como reiteradamente ha señalado el Tribunal. Dicho planteamiento atempera sin duda el alcance de la expresión <distorsión grave>”.

Estas bases han de ser trasladadas a la actividad específica desarrollada en cada caso.

c) Servicios públicos prestados por los ayuntamientos.

Si nos circunscribimos a la esfera local, hay actividades que tienen la consideración de servicios públicos aunque no sean realizadas de forma inmediata por el propio Ayuntamiento, sino realizadas por un organismo de él dependiente. En este caso, y siguiendo el art 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, donde se establecen las diferentes formas de ges-

tió de los servicios públicos de la competencia local, incluye entre ellas las sociedades mercantiles locales cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad local o a un ente público de la misma. Estas, según el artº 85 ter de la Ley 7/1985, se regirán, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable,...

Esto lleva a la conclusión, como indica la citada consulta, de que los entes de derecho público que ajustan su funcionamiento al derecho administrativo tendrán la condición de entes públicos y actúan en el régimen de Derecho Público.

No obstante, su actuación no está sujeta al derecho administrativo, ya que actúan con un carácter independiente en algunas facetas de su actividad, aunque dependiendo y siguiendo las instrucciones del órgano que las creó.

El régimen fiscal de estos organismos será considerarlos sujetos pasivos cuando realicen funciones de carácter independiente.

Este carácter independiente ha sido objeto de diversas consultas y sentencias.

En relación con los recaudadores en el asunto C-202/90, de los que es obvio que ejercen su actividad siguiendo instrucciones del Ente territorial, lo que parece ser una relación de dependencia, el TJCE, teniendo en cuenta que asumen un riesgo debido a que sus ingresos dependen del premio de cobranza que abona el Ayuntamiento por la recaudación efectuada, a lo que cabe añadir el hecho de incurrir en gastos de personal, pone de manifiesto que sus servicios están sujetos al impuesto.

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 12 de

julio de 2003, al considerar que los Registradores de la propiedad cuando actúan como titulares de las oficinas liquidadoras de los Registros hipotecarios en la Gestión del ITP y AJD están actuando con una relación de dependencia con respecto a las Comunidades Autónomas, concluye que están prestando servicios no sujetos.

Por su parte el Tribunal Supremo, en sentencia de 12 de junio de 2004, en relación con las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, que surgieron como forma de gestionar con más eficacia actividades que antes realizaba mediante organismos autónomos, hace las siguientes precisiones:

“Es cierto que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público. En especial, desde el punto de vista de su régimen económico-financiero, forman parte del Sector público y se hallan sometidas a determinadas disposiciones de la Ley General Presupuestaria, de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 18 de mayo de 1995 y quedan sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas...”

“Por todo ello es una simplificación afirmar, sin más, que se trata de sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, razón por la cual la Sala considera que hasta la promulgación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el apartado 6º del artículo 5º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, anterior, permite, conforme a nuestro Derecho interno, afirmar que una sociedad mercantil municipal, participada al 100 por 100 por el Ayuntamiento, que presta un servicio público, lo hace como gestión directa de un Organismo Público, respetando así las

prescripciones de la Sexta Directiva”.

Como indica la DGT en la consulta mencionada anteriormente,

“Por otra parte, si se afirma el carácter de las entidades creadas como órganos técnico-jurídicos de los Entes públicos de los que dependen, las transferencias y aportaciones que estos últimos destinen a la financiación de los segundos no pueden constituir contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, siendo su única finalidad la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas”.

La conclusión práctica más inmediata sobre un organismo que actuase de la forma indicada es la de ser, como indica la DGT “meros centros de gasto”, lo que pone de manifiesto que las percepciones que recibe del ente de que dependen no son contraprestación de entregas de bienes o de servicios recibidos.

d) Requisitos para la no sujeción.

Para ver la tributación, hay que ver en última instancia si de los requisitos determinantes de la no sujeción se cumplen, en concreto, si está realizando alguna de las actividades del artº 7.8º. LIVA, que determinaría la sujeción de los servicios prestados y, en segundo lugar, si la actividad realizada es susceptible de producir algún tipo de distorsión en el mercado, lo que daría lugar a su sujeción.

Esto lleva a la conclusión que plasma la DGT:

“La concreta aplicación de todo lo expuesto hasta este punto al supuesto consultado, en el que el órgano que se va a crear, sociedad municipal cuyo capital pertenece íntegramente al Ayuntamiento que la constituye, no es más que un órgano técnico jurídico del Ayuntamiento, conduce a concluir que las

relaciones internas entre dicho Ayuntamiento y el organismo creado no determinarán la realización de operaciones sujetas al Impuesto al concurrir los siguientes requisitos:

- 1º. La creación del mencionado órgano se va a realizar al amparo de lo dispuesto por el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público.
- 2º. Su capital será propiedad íntegra del Ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones.
- 3º. Tendrá por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al Ente local que los crea.
- 4º. Su financiación se llevará a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local o a través de la oportuna dotación regular de fondos para atender al desarrollo del objeto que tenga encomendado.
- 5º. No hay riesgo alguno de distorsión de la competencia que se pueda derivar del tratamiento que se señala en esta contestación.

Esta conclusión ha de entenderse sin perjuicio de la tributación que pudiera corresponder a operaciones realizadas con terrenos distintos del Ayuntamiento que constituye la citada entidad.

A las mismas conclusiones a las que se ha llegado en el apartado anterior habría que llegar en caso de que el servicio se prestase a través de un organismo autónomo de carácter local, supuesto que las características del servicio se mantuviesen, sin más modificación que la correspondiente a la entidad prestadora del mismo."

La consulta vinculante V1710-06, de la DGT, de 31 de agosto de 2006, en relación con una enti-

dad que siendo propiedad íntegra de un ayuntamiento tiene por objeto la limpieza de diversas dependencias municipales, así como la gestión de la residencia de mayores del municipio, siendo, como en la consulta antes analizada, el ayuntamiento el único destinatario de los servicios prestados por la citada entidad, financiándose con cargo a subvenciones otorgadas por el ayuntamiento para cubrir los gastos de funcionamiento, llega a las mismas conclusiones, de tal forma que se considera que estarán no sujetos los servicios prestado en idénticas condiciones que se mencionaron en la consulta anterior, añadiendo, que la entidad prestadora de los servicios no podrá deducir en medida alguna el impuesto soportado por la realización de dichos servicios.

En la Consulta vinculante V0894-05, y en relación con una demolición de un edificio realizada por un ayuntamiento en el ejercicio de una acción subsidiaria al propietario del inmueble, se indica que de la interpretación conjunta de los artículos 5.º y 7. 8.º de la Ley 37/1992, considerando igualmente la posible distorsión de la competencia que se ha señalado, hay que concluir que cuando el Ayuntamiento consultante procede a la ejecución subsidiaria de la demolición de un edificio, incluso por las razones de interés y seguridad pública, actúa como empresario o profesional dado que ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para el desarrollo de esta actividad. Por otra parte, considerando que la no sujeción de los servicios de demolición prestados por el Ayuntamiento conduciría sin duda a una situación de distorsión de la competencia, ha de concluirse que los referidos servicios se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte en la consulta vinculante V0759-06, de 17 de abril de 2006, donde se planteaba la posible sujeción de las cantidades recibidas de un

ayuntamiento por una entidad mercantil dependiente del ayuntamiento, y cuya función consiste en la centralización de la contratación de diversos servicios a favor del ayuntamiento, y siguiendo las mismas premisas, en cuanto a la forma de prestación del servicio, que en las consultas anteriores, se indica que la condición de órgano técnico jurídico de la entidad creada por el ayuntamiento para la centralización de la adquisición de bienes o servicios diversos que no van a afectarse directa y exclusivamente a la realización de actividades empresariales y cuyo destino previsible es el desarrollo de funciones públicas diferentes de las señaladas expresamente por el art 7.8º de la ley 37/1992, impedirá la deducción de las cuotas que soporte por repercusión de quienes provean de los mencionados bienes y servicios a dicha entidad. Se complementa este criterio con la consulta 1488-06, de 12 de julio de 2006, en el que se responde a la incidencia que tiene en el impuesto sobre Sociedades cuando se disuelve una sociedad perteneciente a un ayuntamiento, que realizaba los servicios de gestión

de sus tributos, pasando la gestión a un nuevo órgano autónomo para evitar el encarecimiento que supone la sujeción al IVA de las transferencias realizadas por el ayuntamiento a la sociedad.

No se sigue el mismo criterio en la consulta vinculante de la DGT V0830-06, de 28 de abril de 2006, en relación con el servicio de abastecimiento de agua potable realizado por una entidad mercantil dependiente del ayuntamiento y creada a tales efectos, que repercute el impuesto a los vecinos, ya que tiene naturaleza mercantil, actúa en nombre propio en relación con los usuarios del servicios de abastecimiento de agua potable y, lo que consideramos más importante, se trata de la prestación de un servicio excluido de la no sujeción de acuerdo con el art 7.8º.d de la ley 37/1992, que es un desarrollo del anexo D de la Sexta Directiva.

A estos efectos, carece de importancia el hecho de que la contraprestación del suministro esté constituida por una tasa.

LOS BIOCARBURANTES Y LA FISCALIDAD COMO UNA HERRAMIENTA NECESARIA PARA SU PROMOCIÓN

ENRIQUE MONASTERIO BEÑARAN (*)

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LAS VENTAJAS DE LOS BIOCARBURANTES
- III. LA APUESTA DE EUSKADI Y SU ENCAJE EN LA POLÍTICA EUROPEA
- IV. CÓMO UTILIZAR LOS BIOCARBURANTES
- V. EL PROYECTO EUROPEO BEST
- VI. MEDIDAS DE APOYO APLICADAS POR ALGUNOS PAÍSES DE LA UE
- VII. MEDIDAS DE FOMENTO DE LOS BIOCARBURANTES APLICADAS EN ESPAÑA
- VIII. BARRERAS AL DESARROLLO DE LOS BIOCARBURANTES
- IX. EL PRECIO JUSTO DE LOS BIOCARBURANTES Y LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO PARA LOGRARLO
- X. CONCLUSIÓN

I. INTRODUCCIÓN

Nuestro planeta se calienta. Es un hecho y es la consecuencia de las decisiones tomadas por nuestros antecesores. No debemos culparles por ello, ignoraban las consecuencias que traerían al conjunto del planeta los procesos de rápida industrialización y consumo desmedido de energía. Lo triste es que nosotros sí conocemos las consecuencias y sin embargo, hemos continuado con este proceder tan egoísta para con nuestros descendientes.

Fotografías aéreas demuestran cómo se está perdiendo superficie de hielo en los casquetes polares, síntoma inequívoco de que el planeta se está calentando y la causa de ello es el conocido "efecto invernadero" producido por los gases procedentes de la combustión, fundamentalmente por el CO₂.

Vivimos en un mundo con grandes necesidades de energía que crecen día a día y que llevan muchos años siendo cubiertas esencialmente por los combustibles fósiles: el gas natural y el petróleo.

No se puede predecir con precisión el número de años que durarán las reservas existentes de petróleo. Algunos hablan de 30 años, otros de 40. Tampoco hay acuerdo en si hemos llegado ya al

(*) Ingeniero Industrial. Responsable Unidad de Transporte. CADEM (Grupo EVE).

pico de producción a nivel mundial a partir del cual la producción anual comenzará a descender hasta agotarse definitivamente. Los más pesimistas afirman que dicho pico se producirá dentro de cuatro años. Los más optimistas dan diez años. En cualquier caso, una cosa es cierta, el petróleo se acaba y su final no está muy lejos.

Por otra parte, las curvas de previsión de demanda de energía a nivel mundial tienen unas pendientes de crecimiento muy pronunciadas, provocadas por el rápido desarrollo de países como China o Rusia.

En resumen, estamos en un momento preocupante: la demanda crece rapidísimamente y como consecuencia, producimos más CO₂ y con ello, un calentamiento progresivo del planeta. Por si fuera poco, nuestra principal fuente energética se agota.

¿Debemos preocuparnos? Por supuesto. ¿Debemos angustiarnos? Indudablemente, no. El mundo occidental y fundamentalmente Europa, lleva años adoptando medidas encaminadas a corregir esta situación. Lo que a todas luces parece una gran amenaza, debemos convertirlo en una oportunidad única de cambio y apuesta por un mundo más sostenible en el tiempo.

Llevamos años cubriendo parte de nuestra demanda energética con energías renovables. Energías inagotables que no hipotecan el futuro de nuestros descendientes. En los últimos años nos hemos acostumbrado a ver molinos de viento de modernos diseños en nuestros montes, placas solares en nuestros tejados o plantas de aprovechamiento energético de basuras o desechos forestales, en las afueras de nuestras ciudades.

Buena parte de nuestra demanda energética comienza a estar cubierta por estas soluciones y su potencial a nivel mundial es impresionante.

Sin embargo, el mayor problema se plantea en uno de los sectores de mayor consumo: el transporte.

La demanda energética en el sector transporte crece de un modo absolutamente descontrolado en todo el mundo, pero especialmente en el mundo occidental. En Euskadi el consumo energético en este sector se ha duplicado en los últimos 15 años, y progresiones similares se han dado en toda Europa. Afortunadamente se han producido grandes evoluciones tecnológicas en los motores de automoción, haciendo que se necesiten menos litros de combustible para recorrer las mismas distancias; sin embargo, los consumos globales siguen creciendo. La razón es que cada vez usamos más y más nuestro automóvil y recorremos mayores distancias con él. La buena situación económica de los últimos años, junto con unas cada vez mejores infraestructuras, han contribuido a que las demandas de movilidad hayan crecido sin freno.

Tenemos pues, un sector descontrolado, y se trata además, de un sector con una dependencia casi total de los derivados del petróleo, especialmente en el caso del transporte por carretera.

Hasta aquí las malas noticias. La buena noticia es que tenemos la solución y además, está ya disponible: los biocarburantes.

Del mismo modo que para la demanda energética global veíamos a las fuentes de energía renovable como parte de la solución a adoptar, en el transporte debemos aplicar la misma receta. Debemos tratar de, en primer lugar, reducir al máximo el consumo, para posteriormente, tratar de que dicho

consumo sea sostenible y respetuoso con el medio ambiente.

II. LAS VENTAJAS DE LOS BIOCARBURANTES

Los biocarburos son combustibles de origen vegetal para utilización en automoción como sustitutos de las gasolinas y los gasóleos.

Hay dos tipos de biocarburos: el biodiésel y el bioetanol. El primero se obtiene a partir de plantas oleaginosas (colza, girasol, palma, ...) o de aceites vegetales usados en un proceso de transesterificación con alcohol metílico. El segundo, el bioetanol, se obtiene a partir de productos agrícolas ricos en almidón y/o azúcares (cebada, trigo, maíz, uva, ...) mediante un proceso de fermentación.

La mayor ventaja de estos carburantes reside en el hecho de que son renovables (inagotables) aportando una ventaja medioambiental importantísima. El ciclo de vida de los biocarburos, es decir; el proceso seguido desde su creación hasta su consumo, tiene un balance de emisiones de CO₂ prácticamente nulo, pues, aunque es cierto que al quemarlos en los motores, generamos CO₂, también es cierto que la planta de la que partimos para producir el biocarburo, absorbió CO₂ durante su crecimiento (mediante el proceso de fotosíntesis) haciendo que el ciclo de CO₂ prácticamente se cierre. Lo que se emite por un lado, se absorbe por otro.

Evidentemente esto no ocurre con los combustibles fósiles. Éstos, en ninguna etapa de su ciclo de vida absorben CO₂. Únicamente lo emiten, contribuyendo con ello a aumentar el efecto invernadero.

Ya se han citado las ventajas fundamentales de

este tipo de energía alternativa: es una fuente inagotable y medioambientalmente óptima. Además, es creadora de nuevos sectores agrícolas e industriales, y consecuentemente, generadora de empleo y riqueza.

Deben citarse otras ventajas adicionales, como pueden ser: la previsible mayor estabilidad de precio (al depender de una materia prima de fácil producción en cualquier parte del mundo) y la reducción de la dependencia exterior (al utilizar, al menos en parte, un recurso autóctono).

Conviene repasar en este punto la experiencia vivida este año con los precios del barril de petróleo. El año 2006 comenzó con el barril de crudo Brent a algo más de 60 dólares, en agosto llegó hasta los 80 dólares y en octubre ha llegado a estar nuevamente por debajo de los 60. Se han dado fluctuaciones de más de un 30% en unos pocos meses. Los biocarburos difícilmente podrán llegar a tener fluctuaciones de este tipo, su estabilidad de precio frente al petróleo es pues, una de sus ventajas más esperadas.

III. LA APUESTA DE EUSKADI Y SU ENCAJE EN LA POLÍTICA EUROPEA

El libro verde de la CE "Estrategia europea para una energía sostenible, competitiva y segura" ya incluía entre sus recomendaciones para reducir la dependencia exterior de Europa, la necesidad de introducir combustibles alternativos, e incluso fijaba el objetivo deseable de que en el año 2020, el 20% de la demanda energética del sector transporte fuera cubierta por energías alternativas (biocarburos, gas natural e hidrógeno).

Se trataba de dar solución al hecho de que la

producción de petróleo dentro de la UE ya había llegado a su pico, y a la preocupación evidente que genera el depender de una fuente energética sobre la que no se tiene control alguno y cuya producción se encuentra concentrada en los puntos de mayor tensión geo-política del planeta.

Con posterioridad a la elaboración del mencionado libro verde, el Parlamento y el Consejo Europeos aprobaron con fecha ocho de mayo de 2003 la Directiva relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte. Dicha Directiva fijaba unos objetivos deseables de penetración de los biocarburantes: el 2% a 31 de diciembre de 2005 y el 5,75% a 31 de diciembre de 2010. Obligaba además, a los estados miembros, a posicionarse a este respecto fijando objetivos nacionales e informando anualmente a la Comisión Europea de los niveles alcanzados y de las medidas adoptadas para su fomento y promoción.

En el último informe elaborado por la Dirección General de Política Energética y Minas del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio para la Comisión Europea (junio, 2006), se informa de que el porcentaje de utilización de biocarburantes en España en el año 2005 fue del 0,44%, cifra muy alejada del 2% que el Gobierno Español asumió como objetivo para dicho año. En dicho informe, se incluye como previsión para el año 2006, un rango que podrá ir del 0,55 al 0,65%.

A nivel de Euskadi, los objetivos en este campo vienen fijados por la Estrategia Energética de Euskadi 2010 (3E-2010) aprobada por el Gobierno Vasco en Diciembre de 2004.

Dicha Estrategia fija objetivos para la producción de biocarburantes y para el consumo de los

misimos. En el caso de la producción, los objetivos al año 2010 son de 50.000 t/año de biodiesel y 220.000 t/año de bioetanol. Para el caso del consumo, el objetivo es sustituir 177.000 tep¹⁾/año de carburantes convencionales por biocarburantes, lo que representa un 11,9% de la demanda esperada para dicho año.

Estas cifras son una prueba evidente de la gran apuesta que ha hecho el Gobierno Vasco por los biocarburantes. Una apuesta tremendamente ambiciosa de sustitución de derivados del petróleo por combustibles de origen vegetal, y una apuesta por aprovechar el momento para crear un nuevo sector industrial en Euskadi, generando con ello nuevos puestos de trabajo y riqueza para el país.

Las cifras reales de utilización de biocarburantes en el año 2005 en Euskadi fueron similares a las del Estado, pero hay que decir, que se ha realizado un trabajo de siembra importantísimo que pronto comenzará a dar sus frutos en forma de nuevas plantas de producción, nuevos productos disponibles en estaciones de servicio y nuevas políticas de incentivos a disposición de los futuros consumidores.

IV. CÓMO UTILIZAR LOS BIOCARBURANTES

Los biocarburantes rara vez se utilizan sin mezclarse con los combustibles convencionales (gasolina o gasóleo), dando lugar a una gran variedad de combinaciones, entre las que ya comienzan a destacar como mezclas estándar, algunas de ellas.

Las mezclas de biocarburante con gasolina o gasóleo se denominan con la letra "B" para el caso

¹⁾ tep: tonelada equivalente de petróleo.

del biodiesel y con la letra “E” para el caso del bioetanol. En ambos casos la letra está acompañada de una cifra que indica el porcentaje de biocarburente presente en el producto. Así por ejemplo, un B15 es un carburante formado por un 15% de biodiesel y un 85% de gasóleo, y un E85 es un producto obtenido al mezclar un 85% de bioetanol con un 15% de gasolina.

La razón de que existan diferentes mezclas se debe básicamente a que no todas las mecánicas de automóvil admiten cualquier tipo de combinación.

En el caso del **biodiesel**, podríamos decir de una manera genérica, que todos los vehículos Diesel están capacitados para poder funcionar con cualquier mezcla de biodiesel o incluso con biodiesel puro.

Algunos fabricantes de vehículos no recomiendan mezclas por encima del 5% e incluso condicionan la garantía del automóvil al cumplimiento de este requerimiento. Lo cierto es que las pruebas realizadas por distintos organismos (incluido EVE) demuestran que el biodiesel no genera problemas diferentes a los que puede generar el gasóleo, e incluso aporta algunas ventajas en cuanto al rendimiento del motor, ya que mejora la lubricidad²⁾ y presenta una mayor eficiencia en la combustión.

En ocasiones se han oído críticas hacia el biodiesel, basadas en experiencias en las que se han ensuciado los filtros de combustible o incluso obstruido los inyectores. Estas incidencias tienen una razón muy simple. El biodiesel es un producto que tiene un efecto “detergente”, puede producir el arrastre y di-

solución de los depósitos y sedimentos que se forman en diversos componentes de los vehículos debido a la utilización previa de gasóleo. Cuando el biodiesel se utiliza en vehículos ya en servicio, y por tanto, con posibilidad de tener suciedad depositada en el circuito del carburante, el biodiesel arrastra las impurezas, limpiando con ello los conductos, pero colmatando con rapidez los filtros, y si estos no son cambiados a tiempo, pueden llegar a obstruirse los inyectores.

Este tipo de incidencia se ha detectado en algunos casos de utilización de biocarburente en autobuses, aunque no es común en vehículos tipo turismo, y en cualquier caso, es fácilmente solventable sustituyendo los filtros con mayor frecuencia hasta que se constate que ya no hay arrastre de impurezas.

Evidentemente, este tipo de incidencia no se da en vehículos nuevos, pues su circuito de combustible está limpio.

El acceso al biodiesel está siendo cada vez más fácil. Día a día aumenta el número de estaciones de servicio que lo dispensan y cada vez son más los consumidores que eligen este carburante más ecológico. Las mezclas más habituales en las gasolineras son la B12 y la B15.

Las instituciones, especialmente las de ámbito municipal, están también comenzando a utilizar el biodiesel en sus autobuses urbanos o en los vehículos de la policía municipal.

En el caso del **bioetanol**, su utilización es algo más compleja. La razón es que este producto difiere bastante de la gasolina convencional (producto al que sustituye), al tener un menor poder calorífico y un mayor octanaje. Esta última característica es la

²⁾ Según la Agencia Internacional de la Energía (AIE), una mezcla de biodiesel al 1% puede incrementar la lubricidad hasta en un 30%, reduciendo el deterioro del motor y permitiendo que sus componentes tengan una mayor duración.

que condiciona en mayor medida su aplicación en motores de gasolina.

Al igual que en el caso del biodiesel, algunos fabricantes no garantizan sus vehículos en Europa si se utilizan mezclas con una proporción de bioetanol superior al 5%. Sin embargo, esos mismos fabricantes admiten hasta un 10% de bioetanol en los vehículos que venden en EEUU. La realidad es que mezclas de hasta un 10% pueden ser utilizadas en motores de gasolina sin necesidad de realizar modificación alguna.

Por encima de esta proporción es necesario contar con motores adaptados para ello. Existe en el mercado un tipo de automóvil conocido como FFV (Flexible-Fuel Vehicle) que tiene la particularidad de poder funcionar con gasolina o con mezclas de gasolina y bioetanol hasta en un 85% de este último.

Estos vehículos están sobradamente probados en Brasil y EEUU, países en los que prácticamente todas las marcas conocidas comercializan algún modelo de este tipo. En Europa llevan años vendiéndose en Suecia, (donde el uso del bioetanol está muy extendido), y comienzan a estar disponibles en el resto de países.

En nuestra área son ya tres los fabricantes (Ford, SAAB y Volvo) que ofertan este tipo de vehículo y próximamente comenzarán a estar disponibles en el resto de marcas.

Los FFVs se venden, en la mayor parte de los casos, sin sobrecoste respecto a su equivalente de gasolina, pero su mayor ventaja es su idoneidad para el período de adaptación de las estaciones de servicio, pues su usuario puede repostar indistintamente gasolina convencional en gasolineras que no hayan comenzado a comercializar bioetanol, y E85 en

aquellas que ya hayan realizado su apuesta por este biocarburente.

Como ventajas técnicas del bioetanol pueden destacarse dos: la mejora del índice de octano, lo que reduce los problemas de detonación y permite aumentar la relación de compresión, consiguiendo con ello un mayor rendimiento térmico del combustible; y la mejora de las prestaciones del motor, al aportar el bioetanol mayor proporción de oxígeno, lo que permite rebajar la relación estequiométrica aire-combustible, pudiendo introducir mayor cantidad de combustible por ciclo de cilindro.

V. EL PROYECTO EUROPEO BEST

En Enero de 2006 se puso en marcha el proyecto europeo BEST (BioEthanol for Sustainable Transport) cuyo objetivo es fomentar la penetración del bioetanol en Europa. Se trata del proyecto más importante relacionado con biocarburentes financiado por la Comisión Europea a través de su Dirección General de Transporte y Energía.

BEST centra sus actuaciones en diez regiones, ocho en Europa, más Sao Paulo (Brasil) y Nanyang (China). Euskadi es una de estas regiones, siendo el Ente Vasco de la Energía (EVE) el organismo encargado de llevar a cabo las actuaciones previstas.

El proyecto cuenta con 27 socios incluyendo instituciones gubernamentales, fabricantes de vehículos, productores de bioetanol, universidades, asociaciones y agencias energéticas.

Uno de los objetivos perseguidos es el de actuar de ejemplo a seguir, y para ello, se incluyen una serie de acciones demostrativas, cuantificadas en la siguiente tabla.

Región	FFVs	Autobuses E95	Introd. del E10	E-diesel	Estaciones de servicio con E85	Estaciones de servicio con E95
Estocolmo (Suecia)	4.250	127			25	5
Biofuel Region (Suecia)	2.500	15		✓	55	3
Rotterdam (Holanda)	2.950	3	✓	✓	12	1
Somerset (Reino Unido)	300	—	✓		5	—
Dublin (Irlanda)	102	—	✓		1	—
Euskadi	200	—	✓		4	—
Nanyang (China)	100	4			30	1
Madrid (España)	25	5			1	1
La Spezia (Italia)	100	3		✓	2	1
Sao Paulo (Brasil)	—	3			—	1
TOTAL	10.532	160			135	13

A la finalización del proyecto, las regiones participantes en él, contarán con estaciones de servicio dispensando E85 y vehículos FFV en operación, logrando con ello romper el efecto “huevo-gallina” que hace que habitualmente en este tipo de iniciativas, quien tiene que comprar los vehículos, no lo haga porque no dispone de lugares donde repostar, y quien regenta una estación de servicio no oferte el nuevo producto porque no hay demanda que lo justifique.

Las actividades previstas en el proyecto tratan de cubrir todos los aspectos relacionados con la distribución y consumo del bioetanol, y están repartidas en nueve paquetes de trabajo, que son:

- Adquisición de vehículos de etanol
Incluye la adquisición de vehículos FFV tanto para flotas institucionales como privadas, así como experiencias piloto de utilización de bioetanol en vehículos convencionales de gasolina y en vehículos híbridos.
- Adquisición de autobuses de etanol

Dentro de este paquete de trabajo, algunas regiones adquirirán autobuses urbanos preparados para funcionar con E95.

- Promoción de mezclas bajas (E5, E10 y E-diesel)
- Instalación de surtidores de distintas mezclas de bioetanol
- Implementación de incentivos
- Transferencia del conocimiento entre las regiones
- Actividades de marketing y comunicación
- Evaluación y seguimiento del proyecto y de las actuaciones del mismo
- Coordinación

El proyecto BEST aspira a ser un referente para toda Europa y abre la posibilidad de integrarse como “BEST Friends” a otras regiones.

En Euskadi las actividades a desarrollar en los cuatro años de duración del proyecto, incluyen:

- La adquisición de 200 FFVs para flotas institucionales
- Disponibilidad de E85 en un mínimo de nueve estaciones de servicio
- La adquisición por parte de EVE, de tres vehículos FFV demostrativos para ser prestados a instituciones que lo soliciten
- Actividades de difusión
- Realización de un estudio de impacto socio-económico
- Realización de otros estudios complementarios

Cuando el proyecto BEST comenzó a definirse entre los miembros del consorcio, se tuvo muy presente la experiencia de los socios de Brasil y Suecia, pues en ambos países el mercado del bioetanol está ya muy desarrollado, contando con un gran número de estaciones de servicio que lo ofertan y un parque de FFVs considerable.

Pues bien, una de las conclusiones de esas experiencias fue que el mercado necesita, al menos hasta que el consumo de bioetanol tiene una representatividad superior al 5%, de un apoyo decidido por parte de las instituciones. A partir de ese momento, el mercado es autosuficiente, pudiéndose reducir las medidas de apoyo progresivamente, hasta eliminarlas.

VI. MEDIDAS DE APOYO APLICADAS POR ALGUNOS PAÍSES DE LA UE

Los estados miembros de la Unión Europea están aplicando distintas recetas para incentivar el uso de

los biocarburantes, aunque prácticamente todos optan por establecer la obligatoriedad de uso de los mismos por parte de los suministradores de combustibles de transporte. Actualmente la Comisión Europea está analizando la posible conveniencia de modificar la Directiva sobre Biocarburantes (2003/30/CE) para, entre otros cambios, introducir esta obligatoriedad. La obligatoriedad de uso de determinados porcentajes de biocarburantes estaba ya vigente en 2005 en Francia y Austria; en 2006 ha comenzado en Eslovenia e Italia; en 2007, la República Checa y Holanda aplicarán este mismo tipo de receta, y próximamente, lo harán el Reino Unido y Alemania.

Se describen a continuación las medidas adoptadas por algunos de estos países, habiéndose seleccionado aquellos que aportan algún tipo de singularidad susceptible de ser replicada en otros lugares.

Francia

La Ley de Finanzas para el año 2005 estableció un recargo suplementario sobre el Impuesto de Actividades Contaminantes (Taxe Generale sur les Activités Polluants, TGAP) a aquellas entidades que ponen a disposición del consumidor gasolinas y gasóleos. El objetivo del recargo es establecer medidas disuasivas de tipo impositivo para que los distribuidores de productos petrolíferos incorporen biocarburantes en sus productos.

La Ley de Finanzas modificó el Código de Aduanas (Code des Douanes) e introdujo un nuevo "Artículo 266 quindecies" que, en síntesis, establece las siguientes modificaciones:

1. Se introduce un recargo sobre la TGAP de las entidades que distribuyen gasolina y gasóleo.

2. La base imponible del recargo incluye el coste del crudo y todos los impuestos y cánones aplicables a la gasolina y el gasóleo excepto el IVA.
3. Los recargos aplicables a la base imponible son crecientes anualmente y van desde el 1,2% en 2005 hasta el 5,75% en 2010, dato este último que coincide con el objetivo indicativo de consumo de biocarburos establecidos en la Directiva 2003/30/CE para el año 2010.
4. Los recargos podrán reducirse o eliminarse de acuerdo con la proporción de energía (expresada en PCI) procedente de bioetanol o biodiesel que se incorpore, respectivamente, a la gasolina y gasóleo.

Reino Unido

En noviembre de 2005 el Gobierno Inglés anunció que estaba analizando la introducción de una Obligación de uso de Combustible de Transporte Renovable (Renewable Transport Fuels Obligation, RTFO) con el objetivo de fomentar un cambio desde un sistema de transporte dependiente de combustibles fósiles a otro basado en fuentes renovables (biocarburos), para reducir así las emisiones dañinas de CO₂ y asegurar la sustitución a largo plazo de los combustibles fósiles.

Una RTFO establecería para los suministradores de combustibles de transporte una obligación legal de suministrar a sus clientes combustibles procedentes de fuentes renovables en una proporción determinada. La RTFO requeriría a los suministradores de combustibles de transporte asegurar que una parte de sus ventas en el Reino Unido serán de origen renovable (biocarburos) y daría a la industria más certidumbre a la hora de analizar las inversiones en producción de biocarburos en el largo plazo, esti-

mulando la innovación y los avances en tecnología.

El Gobierno Inglés publicó un Estudio de Viabilidad de la RTFO en el que se proponían a los suministradores de combustibles tres opciones para cumplir con su obligación legal:

- a) Suministrar combustibles renovables a los consumidores. El cumplimiento de esta obligación legal sería demostrado mediante un sistema de certificación controlado por la Administración. Los certificados (Renewable Transport Fuel Certificates, RTFC) serían emitidos para los suministradores que hubiesen abonado sus impuestos especiales sobre combustibles renovables y demostrarían que el volumen de biocarburo especificado bajo la obligación legal había sido suministrado a un consumidor.
- b) Comprar RTFC. Los suministradores podrían comerciar entre ellos con RTFC. Los suministradores obligados podrían suministrar combustibles renovables y obtener RTFC por encima de su obligación legal. Así, los suministradores podrían elegir para cumplir su obligación legal entre comprar RTFC en el mercado u obtener RTFC mediante el suministro directo de combustibles renovables.
- c) Pagar una multa como alternativa a suministrar combustible renovable. El suministrador obligado haría frente a una multa determinada por cada unidad de combustible renovable que estuviese obligado a suministrar y que no hubiese suministrado.

Si bien en el Estudio no se avanza la proporción de biocarburos que debería incluirse obligatoriamente en el combustible de transporte, el Estudio analiza la incidencia en la reducción de emisiones de CO₂ de una penetración en el mercado del 5%

de biocarburantes en el año 2010.

El Gobierno inglés ha abierto una consulta entre todas las entidades implicadas sobre el "RTFO Feasibility Report" y ha anunciado que la RFTO se implementará en abril de 2008.

Austria

La Directiva de Biocarburantes 2003/30/CE fue transpuesta a través de una modificación del Decreto Ley de Carburantes de 4 de noviembre de 2004. De acuerdo con esta revisión, desde el 1 de octubre de 2005, todas las sociedades que introducen gasolina o gasóleo en el mercado del sector transporte deben sustituir el 2,5 % de toda la energía que pongan en circulación por biocarburantes u otros combustibles renovables. Este porcentaje se incrementará hasta el 4,3 % desde el 1 de octubre de 2007, y hasta el 5,75 % a partir del 1 de octubre de 2008.

Suecia

El Gobierno sueco aprobó una nueva Ley que entró en vigor en abril de 2006 por la que se obliga a los grandes distribuidores de combustibles fósiles a vender en sus instalaciones, al menos, un combustible renovable. Con esta Ley se pretende que los ciudadanos tengan mayor seguridad sobre la disponibilidad de combustibles renovables, facilitando con ello la introducción de vehículos limpios en el mercado.

En una primera fase la ley afectará a los distribuidores que vendan más de 3.000 m³ de gasolina o gasóleo al año, lo que, según estimaciones del Gobierno, afecta a 2.400 estaciones de servicio. Otras 1.400 estaciones estarán exentas de cumplir la obligación. El volumen de ventas de combustible para exigir el cumplimiento de la obligación será re-

ducido gradualmente en el período 2006-2009.

Alemania

El Gobierno Federal de Alemania en su sesión del 9 de enero de 2006 aprobó sustituir, a partir del 1 de enero de 2007, la actual exoneración del impuesto de hidrocarburos que afecta a los biocarburantes por una obligación a los suministradores de combustibles fósiles de incorporar un porcentaje de biocarburantes. Esta decisión forma parte del acuerdo de gobierno suscrito entre los partidos demócrata cristiano y socialdemócrata.

A continuación se señalan algunos de los puntos más importantes de la decisión tomada:

- Se establece una obligación de mezcla de combustibles fósiles con biocarburantes con cuotas definidas y crecientes. Para la gasolina la cuota mínima será de un 2% a partir de 2007 y un 3% a partir de 2010; para el gasóleo un mínimo del 4,4% a partir de 2007. En todo caso, para el conjunto de los combustibles fósiles la cuota será de un 5,7% a partir del 2009 y un 6% a partir de 2010).
- Las cuotas de biocarburantes podrán alcanzarse mediante las mezclas antes indicadas o a través de la venta de biocarburante puro. Si el biocarburante que un distribuidor incorpora en la mezcla es superior a su cuota asignada, el exceso podrá ser transferido por éste -mediante contratos privados- a otro distribuidor que no cumpla su compromiso, o utilizado en el cumplimiento de su cuota de años sucesivos.
- Se establecen sanciones a aquellas entidades que no cumplan con la cuota de biocarburantes asignada; la sanción por incumplimiento será siempre superior al extracoste por cumplimiento de la cuota.

- Los biocarburantes -excepto el biogás- incluidos en la cuota estarán gravados con el impuesto sobre aceites minerales/energía -aplicable a los hidrocarburos- a partir del 01.01.07. Para la protección de las inversiones realizadas al amparo de la exoneración del impuesto vigente, se mantiene la exoneración actual al biocarburante puro -incluido el E85- hasta final de 2009.

VII. MEDIDAS DE FOMENTO DE LOS BIOCARBURANTES APLICADAS EN ESPAÑA

La Directiva Europea relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte, establece en su Artículo 3.1.a) que los Estados miembros deberán velar por que se comercialice en sus mercados una proporción mínima de biocarburantes y de otros combustibles renovables y que, a tal efecto establecerán objetivos indicativos nacionales.

En su Artículo 3.1.b) fija como valor de referencia para estos objetivos el 2%, calculado sobre la base del contenido energético, de toda la gasolina y todo el gasóleo comercializados en sus mercados con fines de transporte a más tardar el 31 de diciembre de 2005, y el 5,75%, calculado sobre la misma base a más tardar el 31 de diciembre de 2010.

Antes del 01/07/04, los Estados miembros debían comunicar el nivel de sus objetivos indicativos nacionales para la primera fase, y antes del 01/07/07, en el informe relativo al año 2006, el nivel de sus objetivos indicativos nacionales para la segunda fase.

Para su primera fase, España asumió el compromiso de llegar al 2% a fecha 31/12/05 y aún

está pendiente de determinar el objetivo al año 2010 aunque es muy probable, que igual que se hizo para la primera fase, se asuma el mismo porcentaje que el propuesto por la Directiva.

Anualmente, cada estado está obligado, (por la misma Directiva en su Artículo 4.1), a enviar a la Comisión Europea la siguiente información:

- Medidas adoptadas para fomentar el uso de los biocarburantes
- Recursos nacionales asignados a la producción de biomasa para usos energéticos distintos al transporte
- Ventas totales de combustibles para transporte
- Nivel de objetivos nacionales

Hasta la fecha, se han elaborado y entregado los informes relativos a los años 2003, 2004 y 2005. La descripción de medidas adoptadas para fomentar el uso de los biocarburantes incluida en el último informe, es la siguiente:

En primer lugar, y en lo que se refiere a las medidas adoptadas en España para fomentar el uso de los biocarburantes en el sector transporte, se destaca como la más importante, la medida contemplada en el artículo 6.5 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que establece:

“Tipo impositivo especial para biocarburantes

Con efectos hasta el día 31 de diciembre de 2012, en las condiciones que reglamentariamente se determinen y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo, se aplicará a los biocarburantes un tipo especial de cero euros por 1.000 litros. El tipo especial se aplicará exclusivamente sobre el volumen de biocarburante aun cuando éste se utilice mez-

clado con otros productos.

Siempre que la evolución comparativa de los costes de producción de los productos petrolíferos y de los biocarburantes así lo aconseje, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán sustituir el tipo cero contemplado en el apartado 1 de este artículo por un tipo de gravamen de importe positivo, que no excederá del importe del tipo impositivo aplicable al carburante convencional equivalente”.

Asimismo, y como otra medida para fomentar dicho uso, el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, aplica a las empresas fabricantes de biocarburantes, tanto de bioetanol como de biodiesel, que ostentan la cualidad de Operadores en el mercado español, un régimen beneficioso en el cómputo de las reservas mínimas de seguridad.

En tal sentido, establece, por analogía con los Operadores refineros y de acuerdo con lo fijado en el Artículo 9 del Real Decreto 1716/2004, de 23 de julio, que regula la obligación del mantenimiento de existencias mínimas de seguridad, la posibilidad de que el sujeto obligado pueda mantener hasta un 40% de la mencionada obligación de mantenimiento, en forma de materias primas, lo que supone un menor coste del inmovilizado del producto terminado.

VIII. BARRERAS AL DESARROLLO DE LOS BIOCARBURANTES

Hemos visto hasta ahora las múltiples ventajas de utilizar biocombustibles y sin embargo, vemos también, que está costando un gran esfuerzo el lograr que su uso se generalice; hasta el punto de que los países europeos que mayores proporciones

de biocarburantes incluyen en sus estadísticas, deben este logro a la decisión de imponer su uso, de una u otra forma, como se ha visto en el apartado anterior.

Técnicamente, el uso de los biocarburantes no representa ninguna barrera puesto que se trata de unos productos sobradamente probados. Ya son varias las marcas de automóviles que han incluido entre sus objetivos el desarrollo y progresiva comercialización de vehículos preparados para el uso de mezclas de alto contenido “bio”. Entonces, ¿dónde están las barreras? Por una parte, tenemos las pequeñas trabas que van surgiendo, pero que con buena voluntad, son solventadas poco a poco, como pueden ser la homologación de determinadas mezclas, como la E95 para ser utilizada en autobuses, o la de equipos, como los surtidores flexibles para dispensar distintas mezclas a voluntad del usuario. Éstas no son las verdaderas barreras. Los auténticos obstáculos son tres:

1. La desconfianza del usuario en un producto nuevo
2. El efecto “huevo-gallina” que hace que nadie se lance a dar el primer paso
3. El precio de los biocarburantes

Para solventar los tres puntos, debe implicarse la Administración desde distintos ámbitos que analizamos a continuación.

Falta de confianza por parte del usuario

Estamos tratando de cambiar un modo de pensar que lleva aplicándose durante décadas: “Los coches funcionan con derivados del petróleo”. El usuario sabe que si su vehículo es de gasolina debe rellenar el depósito con gasolina y si es un vehículo Diesel, con gasóleo. Y no le puede echar otra cosa,

porque le generará problemas. Son normas que cualquier conductor tiene muy claras. Y es precisamente a este conductor al que estamos tratando de convencer de que su coche de gasolina, también puede funcionar con mezclas de gasolina y etanol, o de que su coche de motor Diesel puede rendir del mismo modo si lo alimentamos con biodiesel.

Se trata pues de una tarea harto difícil que requerirá un gran esfuerzo por parte de las instituciones públicas en campañas de concienciación, y sobre todo, en ejemplarización.

Los organismos públicos deben ser los primeros en apostar por los biocarburos y en hacerlo saber a la sociedad. Son las instituciones las que deben asumir el supuesto riesgo y el sobre coste que conlleva ser los primeros en utilizar un producto o una tecnología nueva.

El efecto “huevo-gallina”

Ya se ha comentado con anterioridad la dificultad existente a la hora de tratar de crear un mercado de biocarburos, especialmente en el caso del bioetanol, donde el uso de mezclas de alto contenido en alcohol, requiere vehículos preparados para su utilización, los vehículos FFV.

El efecto “huevo-gallina” hace que nadie sepa qué es antes, la red de surtidores de E85 (por ejemplo) o la sustitución de coches convencionales por modelo flexibles capaces de consumirlo.

El usuario espera a adquirir su FFV, al momento en que la posibilidad de disponer de E85 en las estaciones de servicio sea una realidad. Y por otro lado, el propietario de una gasolinera está esperando a que haya un número considerable de FFVs en circulación, para lanzarse a realizar las inversiones necesarias para poder comenzar a dispensar E85.

Alguien debe romper este círculo vicioso, y nuevamente, ese alguien debe ser la Administración. La manera de romperlo es actuando en los dos frentes al mismo tiempo. Por un lado, las instituciones públicas deben apostar por ir reemplazando sus flotas por vehículos capaces de utilizar altos contenidos de biocarburo y por otro, deben establecer un programa de ayudas a la adaptación de las estaciones de servicio que anime a sus propietarios a realizar las inversiones requeridas.

El precio de los biocarburos

Los costos de producción de los biocarburos están por encima de los costos asociados a los productos derivados del petróleo. Compiten pues, en desigualdad de condiciones.

A igualdad de volumen, los productos derivados del petróleo (gasóleos y gasolinas) se obtienen a un costo sensiblemente inferior al costo de obtención de su equivalente “bio”. Pero además, el contenido energético por volumen de los biocarburos es inferior al de los derivados del petróleo. Es decir, un litro de bioetanol, además de tener un costo de producción mayor, contiene menos energía que un litro de gasolina. Para el caso del biodiesel la pérdida energética por volumen respecto al gasóleo es del orden de un 4%, no representando un problema importante, especialmente si se utiliza diluido en gasóleo. Pero en el caso del bioetanol, su poder calorífico es del orden de un 40% menor que el de la gasolina, lo que provoca que un vehículo que utiliza E85 consuma del orden de un 30% más de litros que utilizando gasolina, para recorrer el mismo trayecto.

Para lograr que el consumidor elija utilizar bioetanol, su precio por litro debe ser tal que compense el incremento de litros que se necesita al utilizar este biocarburo, de tal modo que su coste por kilómetro

tro recorrido sea igual utilizando la solución “fósil” y la “bio”.

Para facilitar este acercamiento de precio, la Administración debe actuar de nuevo, y debe hacerlo modificando la fiscalidad que se aplica a los carburantes, de tal modo que los más contaminantes soporten una mayor presión impositiva, pues ocasionan un mayor costo ambiental y social.

IX. EL PRECIO JUSTO DE LOS BIOCARBURANTES Y LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO PARA LOGRARLO

En la actualidad, los carburantes de automoción soportan tres tipos de impuestos: el impuesto especial de hidrocarburos, el impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos y el IVA.

Impuesto sobre Hidrocarburos

Se trata de un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos gravando en fase única la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de los citados productos.

Están también incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, los productos destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes.

Este impuesto se aplica sobre volumen de carburante a temperatura de 15º C. Los tipos impositivos aplicables en 2006 a la gasolina sin plomo y al gasóleo son de 371,69 euros por 1.000 litros en el primer caso y 269,86 euros en el caso del gasóleo, para el mismo volumen.

Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos

Éste es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos gravando en fase única las ventas minoristas de los citados productos. El rendimiento se destina a financiar gastos de naturaleza sanitaria o actuaciones medioambientales.

Al igual que en el caso del impuesto especial de hidrocarburos, se aplica por volumen y se desglosa en dos tramos impositivos: lo que se conoce como el tramo estatal, que es de aplicación en todo el Estado, y el tramo autonómico, que en el caso de Euskadi, no es de aplicación.

Este impuesto entró en vigor en 2002 y en el caso de Euskadi, cada territorio histórico tiene en vigor una Norma Foral que lo regula. Para los carburantes destinados a automoción, el tipo impositivo es el mismo para gasóleos y para gasolinas: 24 euros por 1.000 litros. Como ya se ha indicado, este tipo se corresponde con el tramo estatal. El tramo autonómico no se aplica en Euskadi, pero en caso de comenzar a aplicarse, estaría limitado a un valor máximo común para todo el Estado de 48 euros por cada 1.000 litros.

IVA

Este impuesto se aplica al tipo del 16% sobre una base compuesta por el valor del producto y el impuesto especial de hidrocarburos, anteriormente descrito.

A fin de clarificar la repercusión de estos impuestos en el precio final de los combustibles, se incluye a continuación un ejemplo numérico del cálculo del precio de venta al público de la gasolina de 95 octanos:

- Precio del producto sin impuestos:0,450 €
- Impuesto especial de hidrocarburos:0,37169 €
- IVA (16% sobre: 0,450 + 0,37169):0,13147 €
- Impuesto sobre ventas minoristas:
 - Tramo estatal:0,024 €
 - Tramo autonómico (en Euskadi):0 €
- PVP:.....0,977 €

Como ya se ha indicado anteriormente, los biocarburantes tienen menor poder calorífico que los carburantes a los que sustituyen. En el caso del biodiesel la pérdida de contenido energético es del orden del un 4% y en el caso del bioetanol la reducción es de un 40%. Esta circunstancia hace que todos aquellos impuestos que gravan por volumen, no sean justos, pues penalizan a los biocarburantes.

De los tres impuestos que se aplican a los biocarburantes, dos de ellos se aplican por volumen, sin embargo el impuesto especial de hidrocarburos da un trato de favor a los biocarburantes como vamos a ver a continuación.

La Ley de Impuestos Especiales se vio modificada en 2002 y 2005 en relación con el tratamiento a dar a los biocarburantes y en línea con la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad.

La Ley recoge la posibilidad de exención de este impuesto a todos aquellos biocarburantes que sean producidos en instalaciones consideradas como proyectos piloto, por un período máximo de cinco años de duración del proyecto y con un límite máximo de

producción anual de 5.000 litros. Se trata de una vía de apoyo de gran interés. Sin embargo, la Ley recoge otro apoyo aún mayor a los biocarburantes, pues establece un tipo impositivo de 0 euros por 1.000 litros para el biodiesel, el bioetanol y el biometanol. Este tipo cero estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, aunque en el Artículo 50 bis, apartado 2, se recoge la posibilidad de aplicar un tipo superior, si los costes de producción así lo aconsejan. Concretamente, el texto introducido en la Ley es el siguiente:

Siempre que la evolución comparativa de los costes de producción de los productos petrolíferos y de los biocarburantes y biocombustibles así lo aconseje, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán fijar el importe de los tipos impositivos previstos en los epígrafes 1.13 a 1.15 en atención a las referidas circunstancias estableciendo, en su caso, tipos de gravamen de importe positivo.

Lógicamente, el tipo cero se aplica exclusivamente sobre el volumen de biocarburante o biocombustible aunque éste se utilice mezclado con otros productos.

En el caso del biodiesel, la aplicación de este tipo cero, ha permitido que el precio de este biocarburante sea competitivo, facilitando con ello su acogida por parte del consumidor.

Sin embargo, en el caso del bioetanol, éste no es aún competitivo. Como ya se ha indicado, el bioetanol tiene un poder calorífico muy inferior al de la gasolina, combustible al que sustituye. Esto provoca que los vehículos necesiten más litros de bioetanol que de gasolina para realizar el mismo recorrido. Para lograr que el consumidor opte por utilizar bioetanol, su precio por litro debe ser tal que compense el incremento de litros que se necesita al utili-

zar este biocarburante.

A fin de facilitar esta reducción de precio, podría actuarse sobre el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. Dicho impuesto se aplica en la actualidad al bioetanol en las mismas condiciones que a la gasolina, 24 euros por 1.000 litros, lo que, dada la justificación anterior, penaliza al biocarburante.

Por otra parte, el destino de este impuesto es el de financiar gastos de naturaleza sanitaria o actuaciones medioambientales, haciendo con ello que los carburantes costeen parte de los impactos negativos que generan. Estos efectos no se producen cuando se utilizan biocarburantes, y en consecuencia este impuesto no debería aplicarse sobre ellos.

Por ambas circunstancias, sería bueno establecer un tipo cero para este impuesto, o al menos, en el caso del bioetanol, reducirlo respecto del de la gasolina en un 40%, atendiendo a su menor contenido energético.

La eliminación de estos dos impuestos para el caso de los biocarburantes, permitiría que éstos compitieran en mejores circunstancias. Por otra parte, en el caso de Euskadi, existe una posibilidad adicional para tratar de alejar un poco más el precio del derivado del petróleo respecto de su equivalente "bio", atendiendo a su diferencia de contenido energético. Esta posible baza a jugar, es la aplicación del tramo autonómico del impuesto sobre ventas minoristas, únicamente sobre los derivados del petróleo, pues la estrategia no debe ser únicamente la de beneficiar a los productos medioambientalmente óptimos, también puede escogerse la estrategia de hacer pagar más, a los que más contaminan, tendencia cada vez más aceptada en todo el mundo. La combinación de ambas líneas de actua-

ción, es la que sin duda favorecerá el impulso definitivo de estos productos.

Otras posibles actuaciones sobre impuestos y tasas

Es evidente que la mejor manera de promocionar los biocarburantes es hacer que su precio sea, al menos, igual al de los carburantes convencionales, hablando siempre en términos de energía. Y en este sentido, es claro que la mejor manera de influir sobre dichos precios, es actuar sobre los impuestos a aplicar a unos y otros carburantes hasta que los costes de producción justifiquen el replantearse la conveniencia de rediseñar los tipos a aplicar a cada tipo de combustible.

Durante las primeras fases de promoción de los biocarburantes será necesario, no sólo hacer competitivo el precio del combustible "bio"; además, se deberá incentivar al potencial usuario a optar por esta solución más respetuosa con el medio ambiente.

Nuevamente aquí la fiscalidad puede tener un papel relevante, pues los vehículos soportan otro tipo de impuestos sobre los que también se puede actuar. Entendiendo por actuar, no sólo definir bonificaciones a las actuaciones a favor del uso de biocarburantes, sino también, quizás el complementar dichas bonificaciones con penalizaciones a las actuaciones no tan respetuosas con el medio ambiente.

Los dos impuestos sobre los que se podría actuar, son:

- El impuesto especial sobre determinados medios de transporte (más conocido como impuesto de matriculación) de aplicación a vehículos nuevos. El tipo impositivo es del 7% para vehículos de gasolina de menos de 1.600 cm³ y vehículos diesel de menos de 2.000 cm³, y del 12% para el resto de cilindradas.

La creación de este impuesto deriva inicialmente de la propia armonización del IVA que imponía la supresión de los tipos incrementados que soportaban determinados vehículos y medios de transporte. No obstante, dicho tipo incrementado no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente. De ahí que, tras la eliminación del tipo incrementado en el IVA, se optase por mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte creando una figura tributaria de efectos equivalentes.

En consecuencia, la razón de este impuesto desaparece cuando el vehículo adquirido es un FFV que va a consumir E85 y por tanto, sería perfectamente defendible su eliminación para este caso.

- El impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica que anualmente recauda el ayuntamiento en el que se haya censado el vehículo, es un impuesto cuya tasa se calcula en función de la potencia fiscal, que a su vez, es función de la cilindrada del motor.

Se trata de una buena herramienta a utilizar para incentivar la adquisición de "vehículos lim-

pios", pues aunque es cierto que el importe de dicho impuesto no es elevado, hay que considerar el hecho de que se paga todos los años y que en consecuencia, supone una carga importante en el total de la vida útil del vehículo.

Además, existen otra serie de tasas, de ámbito municipal fundamentalmente, sobre las que también se puede actuar. Así por ejemplo, podría darse un trato de favor a aquellos taxistas que opten por los biocarburantes, en el pago de las licencias o en la asignación de paradas, o eximir de la tasa de aparcamiento en el centro de las ciudades a los "vehículos limpios".

La aplicación de distintas tarifas de peajes en autopistas puede ser también considerada como una posible herramienta a utilizar.

X. CONCLUSIÓN

Tras el análisis realizado, se puede concluir que estamos en un momento en el que es necesario realizar un esfuerzo encaminado a provocar el cambio hacia los biocarburantes. La Administración, desde todos sus ámbitos, debe jugar un papel fundamental en su potenciación, y tiene herramientas para ello. Sólo falta pues, el impulso inicial que haga que se pueda vencer la inercia de un sistema establecido y funcionando desde hace décadas.

R

Referencias

DOCUMENTOS

- **PRESENTACIÓN PROYECTO REFORMA IRPF 2007 ÁLAVA**
- **PRESENTACIÓN PROYECTO REFORMA IRPF 2007 BIZKAIA**
- **PRESENTACIÓN PROYECTO REFORMA IRPF 2007 GIPUZKOA**



REFORMA DEL IRPF en ÁLAVA

Vitoria-Gasteiz, a 21 de noviembre de 2006

Principios de la Reforma



- ▶ Reducción de la Tributación
- ▶ Simplificación del impuesto
- ▶ Incrementar la neutralidad y eficiencia
- ▶ Apoyo a los sistemas de previsión social complementaria
- ▶ Apoyo a la adquisición de la vivienda

Una nueva Norma Foral. Principales medidas (I)



- 1. Cambio en la estructura del Impuesto. 2 tipos de renta con tratamiento diferente: Renta general vs. renta del ahorro**
- 2. Tratamiento más favorable de las rentas del trabajo: incremento de las bonificaciones**
- 3. Novedoso tratamiento de las rentas de arrendamiento de viviendas**
- 4. Nuevo diseño de la tarifa:**
 - Suprime el tramo a tipo 0 e introduce una deducción equivalente en cuota (progresividad)**
 - Reducción del marginal máximo al 45% (más acorde con tendencias de tributación internacional)**

Una nueva Norma Foral. Principales medidas (II)



- 5. Ahorro-previsión: mantenimiento de los incentivos a los sistemas de ahorro previsión y extensión del tratamiento fiscal a nuevos instrumentos y a las situaciones de dependencia**
- 6. Tratamientos personales y familiares en cuota, con independencia de la renta del contribuyente**
- 7. Actualización de las cuantías de las deducciones familiares y personales**
- 8. Vivienda:**
 - Rediseño de la actual deducción por adquisición de vivienda habitual para hacerla menos compleja**
 - Mejora tratamiento fiscal**
 - Mantenimiento del incentivo al inquilino**

Una nueva Norma Foral. Principales medidas (III)



- 9. Mejoras en la gestión del Impuesto y simplificación**
- 10. Nueva retención sobre rendimientos de actividades económicas que se determinan mediante módulos**

VALORACIÓN GENERAL



 **Estabilidad del modelo de Impuesto: Salvo por el cambio de estructura derivado del nuevo tratamiento del ahorro**

 **Principios inspiradores:**

- ▶ **El tratamiento de las rentas bajas y la familia**
- ▶ **Reducción presión fiscal sobre el factor trabajo**
- ▶ **La función redistributiva del impuesto: Progresividad**
- ▶ **Tratamiento de la vivienda**

Novedad

La Renta se clasificará en:

- ▶ **Renta General**
- ▶ **Renta del Ahorro**



Rendimientos del Trabajo

Mejora de la Bonificación

a) Regla general

	Vigor	Reforma
7.500 ó menos	4.500	4.650
7.500 a 15.000	4.500 – 0,22 (Rdto. Íntegro – gastos – 7.500)	4.650 – 0,22 (Rdto. Íntegro – gastos – 7.500)
Más de 15.000	2.850	3.000

b) Trabajadores activos discapacitados

Discapacidad	Vigor	Reforma
33% e inferior 65%	75%	100%
Antes + movilidad reducida	150%	250%
65% o más	200%	250%

8

Rendimientos de Actividades Económicas



- 1. Mantenimiento en líneas generales del actual esquema de tributación de estas rentas**
- 2. Se simplifica la regulación para la determinación de los rendimientos al establecerse un único procedimiento en la modalidad simplificada de la estimación directa (actualmente tres modalidades distintas)**
- 3. Obligación de retención sobre rendimientos de actividades económicas que se determinen mediante módulos. Medida orientada a combatir el fraude fiscal**



Rendimientos Capital Inmobiliario



Arrendamiento Viviendas:

- ▶ Base: Arrendamiento - 20% - Intereses
- ▶ Tipo: 18%
- ▶ No rendimiento negativo



Arrendamiento Lonjas, oficinas, etc:

- ▶ Base: Intereses - Gastos (No rendimiento negativo)
- ▶ Tipo: Base Imponible General
Tarifa General



Inmueble no arrendado:

- ▶ Se elimina la renta presunta

Rendimientos Capital Mobiliario



Participación en fondos propios (dividendos):

- ▶ Desaparece la aplicación de los porcentajes (140%, 125% y 100%) para corregir la doble imposición de dividendos, y la deducción de la cuota para corregir la doble imposición de dividendos.

A cambio se establece una exención de 1.500 euros y se aplica el tipo fijo del 18%.

Intereses:

- ▶ Intereses: Tributan al 18%

Contratos de seguros

- ▶ Reajuste de su tributación al nuevo tratamiento del ahorro

Ganancias y Pérdidas Patrimoniales



-  Tributan al 18%
-  Se incluyen las producidas con más y menos de un año
 -  Ganancias exentas
 - a) La transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años sin que ahora se exija un determinado patrimonio (menos de 180.303,63 €)
 - b) La transmisión de la vivienda habitual por persona en situación de dependencia severa o gran dependencia
-  Se mantienen los coeficientes de actualización de los valores de adquisición de todo tipo de elemento patrimonial enajenado (coeficientes) para corregir el efecto de la inflación
-  Régimen transitorio plusvalía: Coeficientes de abatimiento para bienes adquiridos antes de 31 diciembre 1994

Ahorro-Previsión (EPSV, Planes de Pensiones, etc.)



1. Se mantiene el compromiso de incentivar el ahorro que tiene por destino complementar las rentas en situaciones de inactividad
2. Dependencia: iguales incentivos a los instrumentos financieros para la cobertura de situaciones de gran dependencia
3. Planes individuales de ahorro sistemático: las aportaciones no reducen la base del Impuesto, pero las prestaciones, si son en forma de renta vitalicia, están exentas

Previsión Social

1. Se mantiene básicamente la situación anterior en cuanto a aportaciones y prestaciones
2. Se mantiene la reducción del 40% en las prestaciones en forma de capital
3. Aportaciones a favor del cónyuge: Se pasa de 2.000 a 2.400 €

Nuevas Figuras de Previsión:

4. Seguros de Dependencia: Se incorpora la reducción por las primas satisfechas a los seguros que cubran la dependencia severa o gran dependencia. Esta reducción es tanto del contribuyente como de determinados parientes, todas estas aportaciones con el límite de 8.000 € anuales
5. Planes individuales de ahorro sistemático

Una nueva Tarifa



- 1. Eliminación del tramo a tipo cero y sustitución por una deducción en cuota de aplicación general a todos los contribuyentes de 1.250 €. Refuerza la progresividad el impuesto ya que, a diferencia del tramo a tipo cero, rebaja la tributación de todos los contribuyentes en la misma cuantía, con independencia de su renta**
- 2. Tipo mínimo del 23%**
- 3. Reducción del marginal máximo del 48% al 45% (a partir de 60.000 € de base liquidable, por cada 100 € de renta obtenida se ingresarán en hacienda 45 €)**

Una nueva Tarifa

Singular importancia de la tarifa ya que afecta a todos los contribuyentes, en ella se visualizan los principales indicadores de la progresividad y su modificación tiene evidentes efectos recaudatorios

tarifa País Vasco 23 - 45 / 5 tramos

base	cuota	resto base	mg %
0	0	14.000	23,0%
14.000	3.220	14.000	28,0%
28.000	7.140	14.000	35,0%
42.000	12.040	18.000	40,0%
60.000	19.240	en adelante	45,0%
ded gen	1.250		

Tarifa (incluida deducción general en 2007)



Base	Normativa 2006	%	Normativa 2007	%
14.000	2.108,66	15,06	1.970	14,07
28.000	6.021,11	21,50	5.890	21,04
42.000	10.914,6	25,98	10.790	25,69
60.000	18.428,87	30,71	17.990	29,98

Deducciones

1. **Una de las señas de identidad del IRPF vasco desde 1999: Tratamiento en cuota, comparativamente más progresivo que los tratamientos en base**
2. **Acercamiento de la normativa de territorio común al modelo vasco**
3. **Se mantiene la actualización anual sistemática de las cuantías de deducción por razones personales y familiares (hijos, ascendientes, discapacidad, edad, etc.) incrementando su cuantías**

Deducciones Personales



Concepto	2006	2007
Deducción por descendientes:		
↓ Por el primero	479 €	500 €
↓ Por el segundo	588 €	600 €
↓ Por el tercero	885 €	1.000 €
↓ Por el cuarto	1.145 €	1.200 €
↓ Por quinto y sucesivos	1.561 €	1.600 €
↓ Deducción hijo menor 6 años	261 €	300 €
Deducción por ascendiente	211 €	250 €

Deducciones Personales



Concepto	2006	2007
Grado de Discapacidad		
33% - 65%	625 €	700 €
> 65%	957 €	1.000 €
> 75% (15 - 39)	1.145 €	1.200 €
> 75% (40)	1.457 €	1.500 €
Por edad		
> 65	209 €	300 €
> 75	417 €	550 €

Deducciones Arrendamiento



Concepto	2006	2007
<p> Patrimonio protegido de persona con discapacidad</p>	---	30% Máximo 3.000 €
<p> Alquiler vivienda</p>		
<p>▶ General</p>	20% Máximo 1.600 €	20% Máximo 1.600 €
<p>▶ Menos 35 años y familia numerosa</p>	25% Máximo 2.000 €	25% Máximo 2.000 €

Deducción Vivienda

- 1. Rediseño de la actual deducción por adquisición de vivienda habitual para hacerla menos compleja, pero sin rebajar el incentivo fiscal a la vivienda**
- 2. Un crédito fiscal de 36.000 € a lo largo de los sucesivos periodos**
- 3. El crédito se computa por contribuyente, no por vivienda: Se duplica la cantidad deducible a la que tiene derecho una pareja**
- 4. Deducción general del 18% tanto de las cantidades invertidas como de los intereses y deducción incrementada para familias numerosas y menores de 35 años**
- 5. Límite deducción máxima anual: 2.160 € año (cifra superior para familias numerosas y < 35 años)**

Deducción Vivienda

	2006	2007
Tipo General:		
▪ Amortización	15%	18%
▪ Intereses	20%	18%
▪ Límite Máximo	60% B.I.	2.160 €
Menores 35 años y familia numerosa		
▪ Amortización	25%	23%
▪ Intereses	30%	23%
▪ Límite Máximo	60% B.I.	2.760 €
Límite total por vivienda	27.045 €	36.000 €
	Por vivienda. Reduce amortización del préstamo y la renta exenta por la exención de la reinversión	Límite por contribuyente. Reduce la amortización, intereses y rentas exentas por reinversión



Otras Deducciones

	2006	2007
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Deducción por inversiones en actividades económicas 	<p>Norma Foral I. Sociedades</p>	<p>Norma Foral I. Sociedades</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Deducción por participación de los trabajadores en la empresa 	<p>10% Máximo 1.800 €</p>	<p>10% Máximo 1.800 €</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Deducción para depósitos en entidades para inicio de la actividad 	<p>10% Máximo 2.000 €</p>	<p>10% Máximo 2.000 €</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Deducción por donativos: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Asociaciones sin animo lucro ▪ Mecenazgo 	<p>--- 30%</p>	<p>10% 30%</p>

Tributación Conjunta



	2006	2007
▪ General	3.746	3.800
▪ Monoparental	3.288	3.300

Estimación de costes de la Reforma



	Nº Afectados	%
▪ Rentas Trabajo	112.000	13%
▪ Rentas Ahorro	145.000	9%
▪ Tarifa	122.000	54%
▪ Deducciones vivienda y otras	125.385	24%
Coste Total	36.700.000 €	

Bizkaiko Foru
Aldundia
Diputación
Foral de Bizkaia



Ogasun eta
Finantza Saila
Departamento de
Hacienda y Finanzas

PROYECTO DE NORMA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS



Bilbao, diciembre 2006.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

CARACTERÍSTICAS DEL PROYECTO FORAL.

- **ESTABILIDAD:** Mantenimiento de las características propias asumidas en la reforma de 1998 que implican una mayor progresividad que el IRPF de territorio común:
 - En el diseño de la tarifa
 - Tratamiento en cuota de las circunstancias personales
- **REDUCCIÓN GENERALIZADA DE LA PRESIÓN FISCAL**
- **FAVORECIMIENTO DEL TRATAMIENTO FISCAL DEL AHORRO:**
 - Neutralidad a través del gravamen a tipo proporcional de las diversas fuentes de ahorro con independencia de su plazo de generación
 - Ahorro-previsión: mantenimiento de los incentivos a los sistemas de ahorro previsión y extensión del tratamiento fiscal a nuevos instrumentos y a las situaciones de dependencia.
- **SIMPLIFICACIÓN:**
 - En el diseño de la tarifa
 - En la tributación del ahorro
 - En el tratamiento de la vivienda

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ESTRUCTURA DEL IMPUESTO

- 120 artículos, agrupados en 14 Títulos
- 21 Disposiciones Adicionales
- 18 Disposiciones Transitorias
- 1 Disposición Derogatoria
- 2 Disposiciones Finales

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

14 TÍTULOS

- | | |
|--------------------------------------|---|
| I. Naturaleza y ámbito de aplicación | IX. Deuda tributaria |
| II. El Hecho imponible | X. Tributación conjunta |
| III. Contribuyentes | XI. Período impositivo y devengo |
| IV. Base imponible | XII. Gestión |
| V. Base liquidable | XIII. Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador |
| VI. Cuota íntegra | XIV. Orden jurisdiccional |
| VII. Cuota líquida | |
| VIII. Cuota diferencial | |

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título I: Naturaleza y ámbito de aplicación

- **NOVEDADES:**
 - Los extranjeros que vengan a Bizkaia para el desempeño de trabajos relacionados, directa y principalmente, con la actividad de I+D, si cumplen los requisitos previstos en la Norma Foral:

podrán optar por tributar por el IRPF o por el IRNR, durante el año del traslado y los cinco siguientes

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título II: Hecho imponible

- **NOVEDADES:**
 - Clasificación de la renta en general y del ahorro
 - Exenciones:
 - Incapacidad permanente total cualificada de mayores de 55 años
 - Percepciones derivadas de contratos de seguro por daños, entre 150.000 y 300.000 €, según la gravedad de las consecuencias de la lesión
 - Rendimientos que se pongan de manifiesto en la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de planes individuales de ahorro sistemático
 - Los primeros 1.500 € percibidos en razón de dividendos y participaciones en beneficios
 - Las prestaciones públicas derivadas de la Ley de Dependencia vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título II: Hecho imponible

- **ESTRUCTURA DUAL DEL IMPUESTO.**
- **RENDA GENERAL.**
 - Rendimientos del trabajo.
 - Rendimientos de actividades económicas.
 - Rendimientos del capital inmobiliario procedente alquiler de locales.
 - Otros rendimientos de capital mobiliario procedentes de la propiedad intelectual, prestación de asistencia técnica, arrendamiento de muebles
 - Ganancias y pérdidas patrimoniales que no sean renta del ahorro.
 - Imputaciones de renta en el régimen de transparencia fiscal internacional y en instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales.

Título II: Hecho imponible

- **ESTRUCTURA DUAL DEL IMPUESTO.**
- **RENTA DEL AHORRO.**
 - Rendimientos de capital inmobiliario procedente del alquiler de viviendas.
 - Rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios de entidades, de la cesión a terceros de capitales propios (salvo que procedan de entidades vinculadas) y de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida en invalidez y de imposición de capitales.
 - Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título IV: Base Imponible

- **RENDIMIENTOS DEL TRABAJO:**
 - Se califican como rendimientos de trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los **planes de previsión social empresarial** (nuevo producto de ahorro previsión).
 - También se consideran rendimientos del trabajo las cantidades percibidas de los **seguros de dependencia** conforme a la Ley de dependencia.
 - Mantenimiento de los **porcentajes de integración del 60% o 50%** en la base imponible para los rendimientos irregulares en función de la generación en más de 2 ó 5 años y para los derivados de determinados instrumentos de previsión social.
 - **Incremento cuantitativo de las bonificaciones de trabajo** personal en los tres tramos (aprox. 150 euros), así como los porcentajes de incremento para trabajadores discapacitados, que se elevan al 100% y 250%, según el grado de discapacidad.
 - **Se eliminan** entre los gastos de trabajo personal los correspondientes a **defensa jurídica del contribuyente**.
 - Se suprime como **gasto deducible las cuotas sindicales** y se sustituye por una deducción en cuota con un porcentaje del 30 %.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título IV: Base Imponible

- RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS:
 - **Simplificación de la regulación** para la determinación de los rendimientos de actividades económicas al establecerse un único procedimiento en la modalidad simplificada de la estimación directa. Porcentaje de deducción del 10 %.
 - Asimismo, se establecerá la **obligación de retención** sobre los rendimientos de actividades económicas que se determinen **mediante módulos** (medida tendente a combatir el fraude fiscal).
 - **Desafectación de elementos patrimoniales.**
 - Se entiende que no ha habido desafectación cuando el contribuyente reanude el ejercicio de cualquier actividad económica en un plazo de 3 años
 - No aplicación de los coeficientes abatimiento cuando se cesa y CUALQUIERA persona, ejerza la MISMA ACTIVIDAD.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título IV: Base Imponible

➤ RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO:

- **Eliminación del rendimiento presunto (2%)** por titularidad de inmuebles urbanos o de otros derechos reales que recayeran sobre los mismos,
- **Se distinguen** dentro de los rendimientos de capital inmobiliario: los procedentes del **arrendamiento de viviendas y de locales**.
 - Los rendimientos del capital inmobiliario procedentes del **arrendamiento de vivienda tributarán al tipo fijo del 18%**, por lo que no se sujetan a porcentajes reducidos de integración en caso de irregularidad
 - **Inclusión como gasto, en el caso de arrendamiento de vivienda, del 20%** de los rendimientos íntegros, y se mantienen los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes y demás gastos de financiación, sin que puedan exceder, para cada bien, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por cada uno de ellos.
 - Los rendimientos del capital inmobiliario procedentes del **arrendamiento de locales tributarán al tipo general**, por lo que se podrán aplicar porcentajes reducidos de integración en caso de irregularidad.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título IV: Base Imponible

➤ RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO:

- Tributación al **tipo fijo del 18%**, sin posibilidad de aplicar porcentajes reductores en función del periodo de generación, salvo:
 - Los **rendimientos de capital mobiliario del artículo 39** (procedentes de la propiedad intelectual, prestación de asistencia técnica, arrendamiento de muebles, negocios y minas, y de la cesión del derecho a la explotación de la imagen) que **se integrarán en la base general**, con posibilidad de aplicar porcentajes de integración en función de su periodo de generación.
- **Dividendos:**
 - Desaparece la aplicación de los porcentajes de integración (140%, 125% y 100%) y la deducción de la cuota para corregir la doble imposición de dividendos.
 - Estos dividendos se encuentran exentos de tributación hasta **1.500 euros**.
 - Eliminación de la consideración de **gastos deducibles** los de depósito y custodia de valores negociables.
- **Contratos de seguro:**
 - Supresión de los porcentajes de reducción del 25 y 40 %.
 - Percepciones en forma de rentas temporales o vitalicias: se mantiene el esquema de determinación del rendimiento, pero aplicando porcentajes de reducción menores que los actuales.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título IV: Base Imponible

- RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO:
 - **Planes individuales de ahorro sistemático (Nuevo instrumento de ahorro).**
 - La renta vitalicia que se perciba tributará como rendimiento de capital mobiliario en la modalidad de renta vitalicia inmediata. (porcentajes de integración decrecientes en función de la edad)
 - Exención de la rentabilidad generada hasta el momento de la constitución de la renta vitalicia.
 - El límite máximo anual satisfecho en concepto de primas será de 8.000 euros, independiente de los límites a aportaciones de sistemas de previsión social.
 - El importe total de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente y la primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a 10 años en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título IV: Base Imponible

➤ GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES:

- Se integran en la base del ahorro al **tipo del 18%**, con independencia del origen y periodo de generación, salvo excepciones (premios e indemnizaciones).
- Se estima que no existe ganancia o pérdida patrimonial en caso de aportaciones a **patrimonios protegidos de personas con discapacidad** de acuerdo con la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad.
- Se encuentra exenta de tributación la ganancia patrimonial procedente de la **transmisión de su vivienda habitual** por personas mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia
- **No** computan como **pérdida** patrimonial las debidas a **transmisiones onerosas de bienes inmuebles** que procedan de una adquisición, previa, a título lucrativo, salvo que el contribuyente pruebe la disminución del valor del bien inmueble por circunstancias excepcionales o cuando la pérdida proceda, exclusivamente, de los gastos inherentes a la enajenación.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título IV: Base Imponible

➤ GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES: REGIMEN TRANSITORIO GANANCIAS PROCEDENTES DE ELEMENTOS ADQUIRIDOS ANTES DEL 31-12- 1994

- Se mantiene la aplicación de los llamados “coeficientes de abatimiento consolidados”.
- Obtenida una ganancia se va a distinguir la parte de la misma generada hasta el 31 de diciembre de 2006 y la parte generada desde el 1 de enero de 2007, atendiendo al número de días transcurridos.
- A la parte de la ganancia generada hasta el 31 de diciembre de 2006 se le aplican los coeficientes de abatimiento que tuviese consolidados el contribuyente a tal fecha.
- El resto de la ganancia generada desde el 1 de enero de 2007 hasta la fecha de transmisión se integrará en la base del ahorro, sin aplicación de los coeficientes de abatimiento.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título V: Base liquidable

- **SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL :**
 - **Mantenimiento del doble límite** para aportaciones de partícipes y promotores, así como su cuantía. 8.000 euros para aportaciones individuales y 8.000 euros para aportaciones del promotor.
 - **Mayores de 52 años**, se incrementa en 1.250 euros para cada año.
 - Son reducibles las primas satisfechas a los **seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia**
 - Son reducibles las aportaciones **planes de previsión empresarial** (nuevo producto).
 - Aportaciones a **sistemas de previsión social a favor de personas con discapacidad**: ampliación a discapacitados con minusvalía psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título V: Base liquidable

SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL	BIZKAIA	TERRITORIO COMÚN
LÍMITES APORTACIONES	Mantenimiento del doble límite (individual y empresarial)	Límite conjunto (individual y empresarial)
General	8.000 € + 8.000 €	10.000 €
Mayores 50 años		12.500 €
Mayores 52 años	1.250 €/ año (límite 24.250 €)	
Rendimientos trabajo y actividades		Límite 30% (mayores 50 a. 50%)
PERCEPCIONES EN FORMA DE CAPITAL	Integración al 60 % (una vez cada 5 años)	Integración al 100 %

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título VI: Cuota íntegra

- **TARIFA DEL IMPUESTO:**
 - **Eliminación del tramo a tipo cero y sustitución por una deducción en cuota de aplicación general a todos los contribuyentes de 1.250 €**
 - **Tipo mínimo del 23% y Reducción del marginal máximo del 48% al 45%**

tarifa País Vasco 23 - 45 / 5 tramos

base	cuota	resto base	mg %
0	0	14.000	23,0%
14.000	3.220	14.000	28,0%
28.000	7.140	14.000	35,0%
42.000	12.040	18.000	40,0%
60.000	19.240	en adelante	45,0%
ded gen	1.250		

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título VII: Cuota líquida

- **DEDUCCIONES :**
 - **DEDUCCIÓN GENERAL**
1.250 euros por declaración, que viene a sustituir al tramo a tipo 0 de la tarifa del impuesto.
 - **DEDUCCIÓN POR CUOTAS SATISFECHAS A LOS SINDICATOS DE TRABAJADORES:**
Se introduce esta deducción consistente en un 30 por 100 de las cuotas satisfechas a sindicatos de trabajadores.
 - **DEDUCCIÓN POR APORTACIONES AL PATRIMONIO PROTEGIDO DE LA PERSONA CON DISCAPACIDAD:**
 - 30 por 100, con el límite anual máximo de 3.000 euros, por las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad.
 - Aplicación por los contribuyentes que tengan con la persona con discapacidad una relación de parentesco en línea directa o colateral, hasta el tercer grado inclusive.

Título VII: Cuota líquida

- **DEDUCCIONES :**
 - **DEDUCCIÓN POR APORTACIONES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL EN EL ÁMBITO EMPRESARIAL.**
 - Para los periodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2007 y hasta el 31 de diciembre de 2011, los contribuyentes podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra del **50 por 100, con un límite máximo de 200 euros**, de las cantidades aportadas a sistemas de previsión empresarial.
 - La **base de la deducción** estará constituida por los **incrementos de aportaciones**, que supongan un incremento porcentual de la aportación del trabajador respecto a la aportación del ejercicio anterior que se deriven de compromisos de aportación establecidos mediante un convenio, acuerdo colectivo o disposición equivalente.
 - No se incluirán las aportaciones realizadas por el trabajador con carácter voluntario.
 - Para la aplicación de esta deducción será requisito necesario que el trabajador esté incluido en el **modelo informativo**.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título VII: Cuota líquida

DEDUCCIONES PERSONALES

	2006	2007	%
DEDUCCIONES POR DESCENDIENTES			
Por el primer hijo	479 €	500 €	4,4%
Por el segundo hijo	588 €	600 €	2,0%
Por el tercer hijo	885 €	1.000 €	13,0%
Por el cuarto hijo	1.145 €	1.200 €	4,8%
Por el quinto y sucesivos	1.561 €	1.600 €	2,5%
Hijos menores de 6 años	261 €	300 €	14,9%
DEDUCCIÓN POR ASCENDIENTES	211 €	250 €	18,5%

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título VII: Cuota líquida

DEDUCCIONES PERSONALES

DEDUCCIÓN POR EDAD	2006	2007	%
Mayores de 65 años	209 €	300 €	43,5%
Mayores de 75 años	417 €	550 €	31,9%
DEDUCCIÓN DISCAPACITADOS	2006	2007	%
Entre 33% y 65%	625 €	700 €	12,0%
Más del 65%	957 €	1.000 €	4,5%
Más del 75% + Ayuda 3ª persona h. 39 p.	1.145 €	1.200 €	4,8%
Más del 75% + Ayuda 3ª persona más 40 p.	1.457 €	1.500 €	3,0%

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Título VII: Cuota líquida

- **DEDUCCIONES :**
 - **DEDUCCIÓN POR PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LA EMPRESA.**
Deducción del 10% de las cantidades destinadas al alquiler con el límite de 1.800 euros.
 - **DEDUCCIÓN INVERSIONES Y POR OTRAS ACTIVIDADES.**
Normativa del Impuesto sobre Sociedades.
 - **DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE MECENAZGO.**
Deducción del 30% de las aportaciones a Fundaciones.
 - **DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL**
Deducción menor de las dos cantidades (extranjero o Bizkaia).

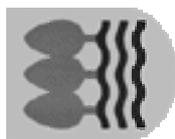
Título VII: Cuota líquida

- **DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL**
 - Porcentaje del 18% de las **cantidades invertidas** en la adquisición de vivienda habitual durante el período impositivo, incluidos los gastos, así como de los **intereses satisfechos** en el período impositivo por la utilización de capitales ajenos para la adquisición de dicha vivienda
 - La deducción máxima anual por ambos conceptos será de **2.160 euros**.
 - La suma de los importes deducidos **por cada contribuyente** por los conceptos citados a lo largo de los sucesivos períodos impositivos, no podrá superar la cifra de 36.000 euros, que es el denominado crédito vivienda. La cifra de 36.000 euros se aplicará individualmente
 - Especialidades para familias numerosas y menores de 35: porcentaje de deducción del 23 por 100 de las cantidades citadas y deducción máxima anual de 2.760 euros, excepto en la modalidad de deducción por cuenta vivienda.

Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

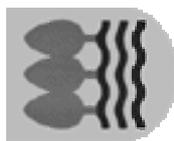
Título VII: Cuota líquida

DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA		2006	2007
Régimen general			
	Amortización	15%	18%
	Intereses	20%	18%
	Límite máximo	60 % B.I.	2.160 €
Familias numerosas y menores de 35 años			
	Amortización	25%	23%
	Intereses	30%	23%
	Límite máximo	60 % B.I.	2.760 €
Límite total			
		30.000 €	36.000 €
		(por vivienda)	(por contribuyente)
Consumo crédito			
		amortización	amortización
		renta exenta	renta exenta
			intereses



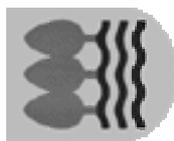
**DEPARTAMENTO PARA LA
FISCALIDAD Y LAS FINANZAS**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE
LAS PERSONAS FÍSICAS**



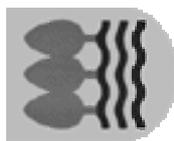
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

- La reforma del IRPF aprobada hoy por el Consejo de Diputados supone la actualización y adaptación del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas a las demandas, necesidades y circunstancias reales de los guipuzcoanos y guipuzcoanas de hoy.
- La reforma tiene en cuenta por ejemplo, la evolución del precio de la vivienda, su carestía, o la realidad del mercado de alquiler; tiene en cuenta la necesidad de mejorar el tratamiento de colectivos desfavorecidos o el reto de hacer frente a la dificultad para ahorrar que tienen las familias guipuzcoanas. Se trata en definitiva, de utilizar la política fiscal como herramienta para lograr una sociedad más equilibrada y equitativa.



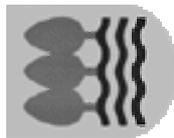
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

- Por ello y de manera resumida, diría que la reforma contempla una reducción en las tarifas que beneficiará especialmente, a las rentas medias y bajas,
- Un paquete de mejoras notables en el tratamiento de las rentas de personas mayores, personas con discapacidad y mayores dependientes,
- Y un aumento sustancial en las deducciones por inversión en vivienda que pretende acompañar de alguna manera, no sólo la evolución de los precios de las viviendas y las cuantías de las deducciones, sino también los cambios sociales que se dan en nuestra sociedad, de manera que las medidas fiscales no contemplen un solo modelo de unidad familiar.



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

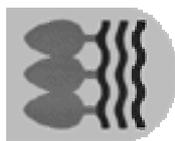
- Incluye asimismo, medidas para fomentar el ahorro, a través principalmente, de la imposición de un tipo único de tributación al 18% que favorecerá a casi 200 mil contribuyentes guipuzcoanos.
- Y finalmente, antes de pasar a una exposición más detallada de las modificaciones aprobadas, querría subrayar un aspecto que puede parecer meramente técnico pero de gran calado de la reforma del IRPF: la simplificación del impuesto. Esta simplificación permitirá por un lado, la posibilidad de aumentar el número de preliquidaciones de la declaración de la renta, con lo que ello supone de comodidad para el contribuyente guipuzcoano a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias; y por otro, y más importante si cabe, permitirá liberar recursos que se destinarán a reforzar la lucha contra el fraude.



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Se introduce una reducción en la tarifa del impuesto que beneficia especialmente a rentas medias y bajas:

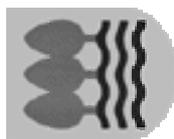
- **Se reduce el tipo máximo del 48 al 45%**
- **Se incorpora una deducción general de 1250 €**
- **Se reducen a 5 los tramos de la escala del impuesto**
- **El coste de la reducción de tarifa asciende a 50.282.064 €**



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Se da mayor importancia al fomento del ahorro:

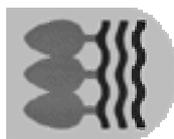
- **El ahorro tributará a un tipo fijo del 18%**
- **No se tiene en cuenta el periodo en el que se ha generado la renta o la ganancia patrimonial**
- **Se establece una exención de 1.500 € para los dividendos**
- **Se prevé la linealización de los coeficientes de abatimiento para los bienes adquiridos antes de 1994**
- **Beneficia a 196.731 contribuyentes guipuzcoanos.**



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Tratamiento de la vivienda

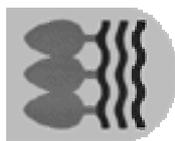
- **Deducción por inversión en vivienda:**
 - ✓ **Individualización de la deducción (antes era por vivienda y ahora por contribuyente)**
 - ✓ **Incremento del crédito fiscal de 30.000 a 36.000 €**
 - ✓ **Aumento del porcentaje de deducción de la inversión del 15% al 18%, con un límite anual de 2.160 € por persona.**
 - ✓ **Especial tratamiento para menores de 35 años y familias numerosas: porcentaje del 23% y límite de 2.760 €**
 - ✓ **Esta deducción afecta a 122.109 contribuyentes**



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Tratamiento de la vivienda

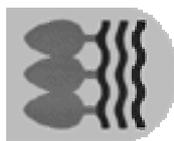
- **Fomento del alquiler de vivienda con respecto al arrendatario:**
 - ✓ **Deducción para el arrendatario (inquilino) del 20% con un límite de 1.600 € anuales**
 - ✓ **Especial tratamiento para menores de 35 años y familias numerosas con la deducción al 25% y el límite de 2.000 € anuales**



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Tratamiento de la vivienda

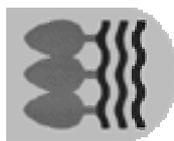
- **Fomento del alquiler de vivienda con respecto al arrendador:**
 - ✓ Los rendimientos por arrendamiento de vivienda tributarán al 18% en lugar de a la escala general
 - ✓ Para el cálculo del rendimiento neto se establece una bonificación del 20% sobre el rendimiento íntegro. Únicamente son deducibles los gastos de financiación
- **Con estas medidas se pretende fomentar la salida al mercado de más viviendas de alquiler**



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Tratamiento de la vivienda

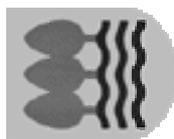
Se suprime el rendimiento presunto por la titularidad de inmuebles. Ya no se tributará por las viviendas diferentes a la vivienda habitual que no estén alquiladas.



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Mejoras en el tratamiento de las personas mayores, con discapacidad y dependientes.

- **Aumento de la deducción para personas mayores :**
 - ✓ **300 € para mayores de 65 años (incremento del 44%)**
 - ✓ **550 € para mayores de 75 años (incremento del 32%)**
- **Se da un tratamiento favorable a la "hipoteca inversa". Las rentas obtenidas por las personas mayores por esta modalidad no tendrán la consideración de renta**
- **Estas medidas afectan a 70.109 guipuzcoanos, con un coste de 5.155.295 €**



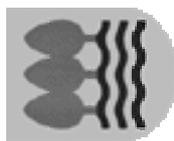
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Mejoras en el tratamiento de las personas mayores, con discapacidad y dependientes.

- Medidas para personas con discapacidad:

- ✓ **Aumento de la bonificación del rendimiento del trabajo:**
 - **100% (antes 75%) para personas con un grado de minusvalía entre el 33% y el 65%**
 - **250% (antes 150 ó 200%) para personas con minusvalía superior al 65% o inferior con movilidad reducida**

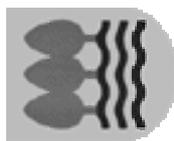
- ✓ **Aumento de la deducción en la cuota por discapacidad: desde 700 a 1.500 €**
- ✓ **Nueva deducción del 30% para aportaciones al patrimonio protegido de las personas discapacitadas**
- ✓ **El coste de estas medidas asciende a 1.042.771 €**



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Mejoras en el tratamiento de las personas mayores, con discapacidad y dependientes.

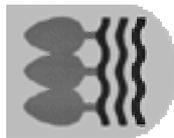
- **Medidas para personas dependientes:**
 - ✓ **Se equiparan las deducciones para las personas dependientes a las deducciones para personas con discapacidad**
 - ✓ **Estas deducciones no existen ni en territorio común ni en Araba y Bizkaia**
 - ✓ **Las aportaciones que se realicen a seguros de dependencia son reducibles de la base imponible del impuesto**



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Tratamiento de la familia.

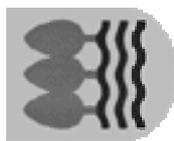
- **Aumento de las deducciones por hijo. Desde 500 € por el primero hasta 1.600 € por el quinto.**
- **En 128.263 declaraciones se practicaron estas deducciones en la última campaña del impuesto.**
- **El coste de estas modificaciones supone 3.726.093 €**



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Rendimientos del Trabajo.

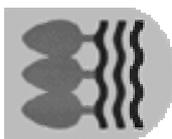
- **Aumentan en 150 € los importes de las bonificaciones del trabajo, con un coste de 11.114.519 €.**
- **Se mantiene el tratamiento de las prestaciones percibidas de las entidades de previsión social voluntaria, incluso si se perciben en forma de capital.**



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

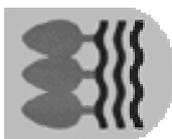
Rendimientos de Actividades Económicas.

- **Se mantienen los métodos y modalidades anteriores, con un único procedimiento de Estimación Directa Simplificada.**
- **Se someterá a retención a los rendimientos de actividades económicas de contribuyentes que tributen por el sistema de módulos.**



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

	TRAMOS DE BASE LIQUIDABLE						Total
	Hasta 6.000	De 6.000 a 12.000	De 12.000 a 18.000	De 18.000 a 30.000	De 30.000 a 48.000	Mayor de 48.000	
Nº declaraciones	52.958	61.375	79.883	103.137	39.143	16.802	353.298
Tributación 2007	1.163.825	29.727.502	123.343.303	367.283.272	283.151.283	371.085.342	1.175.754.528
Tributación reforma	128.064	20.637.340	105.747.650	341.123.664	268.751.196	359.287.595	1.095.675.509
Diferencia	1.035.761	9.090.162	17.595.653	26.159.609	14.400.087	11.797.747	80.079.019
% dif. Sobre 2007	89,0	30,6	14,3	7,1	5,1	3,2	6,8
Promedio diferencia	20	148	220	254	368	702	227



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

IMPACTOS PARCIALES POR GRUPOS DE MEDIDAS

1. Cuotas sindicales	96.828
2. Gastos de defensa jurídica	-6.171
3. Bonificación de trabajo	11.114.519
4. Rendimiento de capital inmobiliario	134.702
5. Rendimiento de capital mobiliario	963.107
6. Reducción por declaración conjunta	1.156.612
7. Tarifa	50.282.064
8. Descendientes	3.727.093
9. Abono de anualidades	156.792
10. Ascendientes	143.507
11. Discapacidad	1.042.771
12. Edad	5.155.295
13. Adquisición vivienda habitual	7.742.651
14. Otras deducciones	-305.000
SUMA DE EFECTOS PARCIALES	81.404.771
Efecto neto conjunto	-1.325.752
IMPACTO GLOBAL	80.079.019

En euros

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (GRAN SALA) DE 6 DE SEPTIEMBRE DE 2006*

«Recurso de anulación – Ayudas de Estado – Decisión 2003/442/CE – Medidas fiscales adoptadas por una entidad regional o local – Reducción de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores – Calificación de ayuda de Estado – Carácter selectivo – Justificación por la naturaleza y estructura del sistema fiscal – Obligación de motivación – Compatibilidad con el mercado común»

En el asunto C-88/03,

que tiene por objeto un recurso de anulación interpuesto, con arreglo al artículo 230 CE, el 24 de febrero de 2003,

República Portuguesa, representada por el Sr. L. Fernandes, en calidad de agente, asistido por los Sres. J. da Cruz Vilaça y L. Romão, abogados, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

apoyada por

Reino de España, representado por la Sra. N. Díaz Abad, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

y

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del

Norte, representado por la Sra. R. Caudwell, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Anderson, QC, que designa domicilio en Luxemburgo,

partes coadyuvantes,

contra

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. V. Di Bucci y F. de Sousa Fialho, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (Ponente) y J. Malenovsky, Presidentes de Sala, y los Sres. J.-P. Puissechet y R. Schintgen, la Sra. N. Colneric y los Sres. S. von Bahr, J. Klučka y U. Lohmus, Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de septiembre de 2005;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de octubre de 2005;

* Lengua de procedimiento: portugués.

dicta la siguiente

SENTENCIA

1. Mediante su recurso, la República Portuguesa solicita la anulación de la Decisión 2003/442/CE 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 las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta (DO L 150, p. 52; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

2. El artículo 87 CE, apartado 1, dispone:

«Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.»
3. La Comunicación de la Comisión, de 10 de diciembre de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384, p. 3; en lo sucesivo, «Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa»), persigue el objetivo, expuesto en su punto 2, de proporcionar aclaraciones acerca de la calificación de ayuda, a los efectos del artículo 87 CE, apartado 1, de las medidas fiscales.
4. El artículo 87 CE, apartado 3, prevé que pueden considerarse compatibles con el mercado común:
 - «a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo;
 - [...]
 - c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común;
 - [...].»
5. El artículo 299 CE, apartado 2, estipula que las disposiciones del Tratado se aplican a los Departamentos franceses de ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias. No obstante, teniendo en cuenta que su situación estructural social y económica se ve agravada por ciertos factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el legislador comunitario puede adoptar medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del Tratado en dichas regiones.
6. Conforme al punto 4.15 de las Directrices de la Comisión sobre las ayudas de Estado de finalidad regional (DO 1998, C 74, p. 9), en su versión modificada el 9 de septiembre de 2000 (DO C 258, p. 5) (en lo sucesivo, «Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional»), quedan prohibidas las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento).

7. Sin embargo, en virtud del punto 4.16.2 de las mencionadas Directrices, en las regiones ultraperiféricas acogidas a la excepción del artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), pueden autorizarse ayudas que no sean a la vez decrecientes y limitadas en el tiempo, en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el artículo 299 CE, apartado 2, cuya persistencia y combinación perjudican gravemente al desarrollo de estas regiones. Se precisa además que corresponde al Estado miembro medir la importancia de los costes adicionales y demostrar el vínculo que existe con los factores citados. Por otro lado, las ayudas consideradas deben justificarse en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza; su nivel ha de ser proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

Normativa nacional

8. La Constitución de la República Portuguesa, de 2 de abril de 1976, establece que «los archipiélagos de las Azores y de Madeira tienen el estatuto de Regiones Autónomas con su propio régimen político-administrativo y sus propios órganos de gobierno». A este respecto, incluye disposiciones que regulan las facultades, atribuciones y competencias de dichas regiones y de sus órganos políticos y administrativos.

9. De tales disposiciones resulta que las Regiones Autónomas disponen de sus propios ingresos fiscales y cuentan con una participación en los ingresos fiscales del Estado, determinada conforme al principio de la solidaridad nacional efectiva. Asimismo, se reconoce la competencia exclusiva de las asambleas legislativas de estas regiones para ejercer, en las condiciones

establecidas por una ley marco aprobada por la Asamblea de la República, su propia competencia en material fiscal y para adaptar los tributos estatales a las particularidades regionales.

10. Por Ley nº 13/98, de 24 de febrero de 1998, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas (*Diário da República* I, serie A, nº 46, de 24 de febrero de 1998, p. 746; en lo sucesivo, «Ley nº 13/98»), el Estado portugués definió de forma precisa las condiciones de dicha autonomía financiera. Esta Ley enuncia los principios y los objetivos de la autonomía financiera regional, prevé la coordinación de las finanzas de las Regiones Autónomas con las finanzas del Estado y establece el principio de la solidaridad nacional y la obligación de cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas.

11. En lo que atañe a la cooperación entre el Estado y las Regiones Autónomas, el artículo 5, apartados 1 a 3, de la Ley nº 13/98 dispone, en particular:

«1. En cumplimiento del deber constitucional y estatutario de solidaridad, el Estado, teniendo en cuenta sus disponibilidades presupuestarias y la necesidad de dispensar el mismo trato a todas las zonas del territorio nacional, participará con las autoridades de las Regiones Autónomas en el desarrollo económico, la corrección de desigualdades derivadas de la insularidad y la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión Europea.

2. La solidaridad nacional se traduce en particular, en el ámbito financiero, en las transferencias presupuestarias previstas en la presente Ley; debe adecuarse en todo

momento al nivel de desarrollo de las Regiones Autónomas y atender principalmente al objetivo de crear las condiciones necesarias para la obtención de una mejor cobertura financiera a través de ingresos propios.

3. La solidaridad nacional tiene por objeto garantizar el principio fundamental de la igualdad de trato de todos los ciudadanos portugueses y la posibilidad de que accedan a las políticas sociales definidas a nivel nacional, así como facilitar la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional y con la Unión [...]; se traduce en particular en las transferencias presupuestarias aprobadas conforme a lo dispuesto en la presente Ley.»
12. Tal como se expone en el punto 7 de la Decisión impugnada, la Ley nº 13/98 prevé que el impuesto nacional sobre la renta de las personas físicas y el impuesto nacional sobre la renta de las personas jurídicas constituyen ingresos de las Regiones Autónomas, en las condiciones que ella misma establece. En virtud del artículo 37 de dicha Ley, las asambleas legislativas de las Regiones Autónomas están autorizadas, en particular, a disminuir los tipos del impuesto sobre la renta allí aplicados, hasta un máximo del 30 % de los tipos previstos por la legislación nacional.

Régimen particular de la Región Autónoma de las Azores

13. Mediante el Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de enero de 1999, en su versión modificada por el Decreto Legislativo Regional nº 33/99/A, de 30 de diciembre de 1999 (en lo sucesivo, «Decreto nº 2/99/A»), el órgano legislativo de la región

de las Azores aprobó las modalidades de adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, en aplicación de las competencias que le han sido atribuidas a este respecto. Este Decreto Legislativo está en vigor desde el 1 de enero de 1999 e incluye, en particular, disposiciones relativas a la reducción de los tipos de los impuestos sobre la renta.

14. Las reducciones de los tipos son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas). Según las autoridades portuguesas, tienen como objetivo, en particular, permitir a las empresas instaladas en las Azores superar las desventajas estructurales intrínsecas a su situación en una región insular y ultraperiférica. Para ello, todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas de la región de las Azores se benefician de reducciones de los tipos impositivos que pueden llegar hasta el 20 % para el primero de estos impuestos (15 % en 1999) y el 30 % para el segundo. El coste presupuestario de esta medida calculado por las autoridades portuguesas, sobre la base de la pérdida de ingresos fiscales resultante, se eleva a unos 26,25 millones de euros anuales.

Decisión impugnada

15. Por carta de 5 de enero de 2000 las autoridades portuguesas notificaron a la Comisión de las Comunidades Europeas un régimen por el que se adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores. Este régimen se consignó en el registro de ayudas no notificadas, puesto que había sido comunicado tardíamente –en respuesta a la petición de información dirigida por los servicios de la Comisión el 7 de diciembre de

- 1999 a raíz de la publicación de ciertos artículos de prensa-, y había entrado en vigor antes de su autorización por dicha institución.
16. Tras examinar la información comunicada por las autoridades portuguesas, la Comisión decidió incoar el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, en relación con la parte del régimen relativa a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta. En el marco de este procedimiento, el Gobierno regional de las islas Åland (Finlandia) presentó observaciones a la Comisión en apoyo de la posición de las autoridades portuguesas.
17. Al término del procedimiento, la Comisión adoptó la Decisión impugnada.
18. En el punto 23 de dicha Decisión, remitiéndose a la Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa, la Comisión recuerda los criterios para la definición de una ayuda de Estado en la acepción del artículo 87 CE, apartado 1. La medida en cuestión debe proporcionar a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que normalmente gravan su presupuesto. Dicha ventaja debe ser concedida por el Estado o a través de recursos públicos, independientemente de su forma. La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Por último, debe ser específica o selectiva, en el sentido de que favorezca a ciertas empresas o producciones.
19. En el punto 24 de la Decisión impugnada la Comisión concluye que todos estos criterios se cumplen en lo que atañe a las reducciones de los tipos de los impuestos sobre la renta de que aquí se trata. En relación con los tres primeros criterios, señala que:
- «- [...] [en] la medida en que las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión se aplican a empresas, proporcionan una ventaja que aligera las cargas que normalmente gravan su presupuesto,
 - la concesión de una reducción del impuesto supone una pérdida de ingresos fiscales que [...] "equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales". En la medida en que este principio es aplicable también en el caso de las ayudas atribuidas por entidades regionales y locales de los Estados miembros [...], las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión son concedidas mediante recursos estatales, o sea recursos que en el sistema de finanzas públicas portuguesas son asignados a la Región autónoma de las Azores,
 - el criterio de que la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros se vean afectados presupone que el beneficiario de la medida ejerce una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su modo de financiación. De acuerdo con una jurisprudencia constante, esta condición de que los intercambios comerciales se vean afectados se cumple [cuando] las empresas beneficiarias ejercen una actividad económica que es objeto de intercambio entre los Estados miembros [...]. Teniendo en cuenta [el alcance] de su ámbito de aplicación sectorial y en la medida en [que] por lo menos una parte de las empresas en cuestión ejercerá una actividad que sea objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros, éste es el caso de la reducciones del impuesto en cuestión».
20. En lo que atañe al criterio de selectividad, la

Comisión cita el punto 17 de su Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa. Se precisa en este punto que la práctica decisoria de la Comisión pone de manifiesto que «las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo [87 CE]», que «califica a su vez de ayuda aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región». La Comisión estima que, para las empresas establecidas en una determinada región de Portugal, las reducciones de los tipos impositivos de que se trata constituyen una ventaja, de la que no pueden disfrutar las empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas en otras regiones de Portugal. Según el punto 24 de la Decisión impugnada, favorecen, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, en comparación con todas las demás empresas portuguesas.

21. La Comisión basa esta conclusión en el razonamiento desarrollado en los puntos 26, 27, 31 y 33 de la Decisión impugnada, que se expone a continuación.
22. En primer lugar, puesto que el elemento de selectividad en el concepto de ayuda se basa en una comparación entre dos grupos de empresas que se encuentran en el mismo marco de referencia (aquellas que son beneficiarias de la ventaja y las que no lo son), sólo puede ser establecido en relación con una tributación que se considere normal. A juicio de la Comisión, «resulta simultáneamente de la economía del Tratado, que contempla las ayudas concedidas por el Estado o a través de recursos del Estado y del papel fundamental que desempeñan en

la definición del entorno político y económico en que las empresas operan las autoridades centrales de los Estados miembros, gracias a las medidas que adoptan, a los servicios que prestan y, eventualmente, a las transferencias financieras que realizan, que el marco en el que se debe proceder a tal comparación es el espacio económico del Estado miembro. [...] La práctica constante de la Comisión [...] consiste [...] en clasificar como ayudas a los regímenes fiscales aplicables en determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un Estado miembro».

23. En segundo lugar, la tesis de las autoridades portuguesas de que los beneficios con un alcance territorial limitado son medidas generales en la región en cuestión por el simple hecho de no haber sido establecidos por la autoridad central, sino por la autoridad regional, y de aplicarse en todo el territorio sujeto a la competencia de la región no es compatible con el concepto de ayuda, que engloba todas las intervenciones que aligeren las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una o de varias empresas, independientemente de su finalidad, de su justificación, de su objetivo y del estatuto de la autoridad pública que las instituye o cuyo presupuesto soporta la carga. «Una distinción basada únicamente en la entidad que decide la medida suprimiría cualquier efecto útil del artículo 87 [CE], que pretende incluir las medidas en cuestión exclusivamente en función de sus efectos sobre la competencia y sobre los intercambios comunitarios [...]».
24. La Comisión añade que «la presente Decisión no se pronuncia sobre un mecanismo que permita al conjunto de las colectividades locales de determinado rango (regiones, municipios u

otras) instituir y cobrar impuestos locales sin ninguna relación con el sistema tributario nacional. Por el contrario, en el caso que nos ocupa se trata de una reducción aplicable únicamente en las Azores del tipo de impuesto fijado por la legislación nacional y aplicable en la parte continental de Portugal. En estas circunstancias, es evidente que las medidas adoptadas por las autoridades regionales constituyen una excepción al sistema tributario nacional».

25. En tercer lugar, las reducciones de los tipos impositivos mencionadas no se justifican por la naturaleza o por la estructura del sistema fiscal portugués. La Comisión estima, en particular, que, «en la medida en que estas reducciones no resultan de la aplicación de principios como la proporcionalidad o la progresión fiscal, favoreciendo, por el contrario, a empresas localizadas en una región específica independientemente de su situación financiera, los objetivos de desarrollo regional que les son atribuidos no pueden ser considerados como inherentes al sistema tributario portugués».
26. Tras haber calificado, en el punto 34 de la Decisión impugnada, las medidas de que se trata de ayudas de Estado, la Comisión precisó, en el punto 35 de la misma Decisión, que estas ayudas, en la medida en que tengan por objeto superar las desventajas estructurales permanentes derivadas del carácter insular de la región de las Azores y de su lejanía en relación con los centros económicos continentales mediante una reducción de los gastos corrientes de las empresas, constituyen ayudas de funcionamiento. Añade que tales ayudas pueden ser autorizadas si se destinan a reducir los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a las desventajas enunciadas en el artículo 299 CE, apartado 2, respetan-

do las condiciones establecidas en el punto 4.16.2 de las Directrices relativas a las ayudas estatales de finalidad regional, que les exigen estar justificadas por su contribución al desarrollo regional y por su naturaleza y ser proporcionales a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.

27. A este respecto, la Comisión señala en el punto 38 de la Decisión impugnada que, en la medida en que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta de que se trata son aplicables a «empresas que operan fuera del sector financiero», puede considerarlas compatibles con el mercado común en virtud de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).
28. Sin embargo, la Comisión considera que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta aplicables a las empresas que operan en el sector financiero no se justifican por su contribución al desarrollo regional ni su nivel es proporcional a las deficiencias que pretenden atenuar. Por ello, la Comisión no puede considerar que estas reducciones sean ayudas compatibles con el mercado común en el sentido del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), puesto que siguen faltando elementos cuantitativos que permitan medir objetivamente la cuantía de los costes adicionales a los que se enfrentan las sociedades financieras de las Azores. Estas ayudas tampoco pueden considerarse incluidas en ninguna otra excepción de las previstas por el Tratado.
29. Debe precisarse que, en el punto 18 de la Decisión impugnada, la Comisión observó, en lo que atañe al estudio facilitado por las autoridades portuguesas, que no había empresas del sector financiero entre las incluidas en la mues-

tra de base. Destacó que las autoridades portuguesas se habían limitado a justificar dicha ausencia por la falta de datos estadísticos correspondientes al sector, reconociendo con ello que para estas actividades no les sería posible demostrar con rigor que las reducciones de los tipos del impuesto en cuestión podrían, por su naturaleza y cuantía, resolver los problemas específicos de la región de las Azores.

30. Por otro lado, la Comisión añade, en el punto 42 de la Decisión impugnada, que, por razones de transparencia y seguridad jurídica, tampoco pueden declararse compatibles con el mercado común «las actividades del tipo “servicios intragrupo” (actividades cuyo fundamento económico es prestar servicios a las empresas pertenecientes a un mismo grupo, como centros de coordinación, de tesorería o de distribución)». Estima, en efecto, que «tales actividades no participan lo suficiente en el desarrollo regional por lo que no pueden ser declaradas compatibles en virtud de la letra a) del apartado 3 del artículo 87, ni en virtud de otras excepciones previstas por el Tratado, por las razones que ya se indican a propósito del sector financiero».
31. Por consiguiente, en el artículo 1 de la Decisión impugnada, 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 en lo relativo a las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta, con la reserva de lo dispuesto en el artículo 2, conforme al cual la parte del régimen de ayudas a que se refiere el artículo 1 es incompatible con el mercado común siempre que sea aplicable a empresas que ejerzan actividades financieras, así como a empresas que ejerzan actividades del

tipo «servicios intragrupo». En el artículo 3 de la Decisión impugnada, la Comisión intima a Portugal a adoptar todas las medidas necesarias para obtener de las empresas que ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 2 la recuperación de la ayuda contemplada en el artículo 1.

Pretensiones de las partes

32. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 16 de septiembre de 2003, se admitió la intervención del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en apoyo de las pretensiones de la República Portuguesa.
33. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 9 de junio de 2005, se admitió la intervención del Reino de España en apoyo de las pretensiones de la República Portuguesa.
34. La República Portuguesa solicita al Tribunal de Justicia que:
- Declare la admisibilidad del recurso.
 - Declare fundado el recurso y, en consecuencia, anule la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayudas de Estado las reducciones de los tipos de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas con residencia fiscal en las Azores.
 - Con carácter subsidiario, y sin perjuicio de lo que antecede, declare fundado el recurso y anule parcialmente la Decisión impugnada, en la medida en que declara incompatibles con el mercado común las reducciones del tipo impositivo aplicables a las empresas que operan en el sector financiero y a las que ejercen actividades

del tipo «servicios intragrupo», y en que, en su artículo 3, intima a la República Portuguesa a recuperar su importe.

- Condene a la Comisión a cargar con la totalidad de las costas, incluidas aquellas en que haya incurrido la República Portuguesa.

35. La Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que:

- Desestime el recurso por infundado.
- Condene en costas a la República Portuguesa.

36. El Reino Unido, que interviene en apoyo de las pretensiones de Portugal, solicita al Tribunal de Justicia que declare fundado el recurso y, en consecuencia, que anule la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayudas de Estado las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas con residencia fiscal en las Azores.

Sobre el recurso

37. El Gobierno portugués invoca tres motivos en apoyo de su recurso. En primer lugar, la Decisión impugnada incurre, por doble motivo, en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. En segundo lugar, carece de motivación suficiente, en contra de lo dispuesto en el artículo 253 CE. En tercer lugar, adolece de un error manifiesto de apreciación de los hechos que condicionan la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

Sobre el primer motivo, basado en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1

Alegaciones de las partes

38. En su primer motivo, el Gobierno portugués alega que las reducciones de los tipos del impuesto sobre la renta previstas en el Decreto nº 2/99/A en favor de las personas físicas o jurídicas con residencia en las Azores no son medidas selectivas, sino generales, y que, en cualquier caso, la diferenciación en materia de cargas que se deriva de estas reducciones queda justificada por la naturaleza o por la estructura del sistema fiscal portugués.

39. En lo que atañe a la apreciación del carácter selectivo de estas medidas, el Gobierno portugués alega, en primer lugar, que la Comisión tomó erróneamente como marco de referencia la totalidad del territorio portugués. Afirma que para apreciar la selectividad de una medida no es necesario situarla en un marco de referencia nacional. En su opinión, cuando una autoridad infraestatal concede, para el ámbito territorial de su competencia, ventajas fiscales de alcance limitado a una parte del territorio nacional, el marco de referencia debe ser la región de que se trate. Son medidas generales, y no selectivas, las ventajas fiscales que, concedidas en estas circunstancias, se apliquen a todas las empresas sujetas al impuesto en dicha región.

40. El Gobierno portugués destaca que las reducciones de los tipos impositivos en cuestión se derivan directamente de los principios rectores del sistema fiscal portugués y, en concreto, de los principios de redistribución y de solidaridad nacional, así como del grado de autonomía de la región de que se trata. Son el resultado del ejercicio de la soberanía constitucional y se justifican por los factores mencionados en el artículo 299 CE, apartado 2: insularidad, clima

adverso y dependencia económica de las Azores de un reducido número de productos.

41. Añade que, en cualquier caso, la Decisión impugnada no tiene en cuenta que las reducciones fiscales de que se trata se encuentran justificadas por la naturaleza y estructura del sistema fiscal portugués. A este respecto, afirma que estas medidas contribuyen a la consecución de los objetivos estructurales del sistema fiscal portugués, que se concretan en el reparto de la carga fiscal, efectuado en función de la capacidad contributiva y con un objetivo de redistribución. Asimismo, recuerda que existen diferencias objetivas entre los contribuyentes que residen en el territorio continental portugués y los que residen en las Azores. Estos dos factores traen causa directa de los textos constitucionales y legales en los que se establecen los principios fundadores del sistema fiscal portugués y la autonomía de las regiones ultraperiféricas.
42. A juicio de la Comisión, del sistema del Tratado se desprende que la selectividad de una medida debe apreciarse en relación con el marco nacional. Tomar como referencia la región que adopta la medida supone ignorar la función y la razón de ser de las normas del Tratado sobre las ayudas de Estado. Aun cuando faltara la selectividad material, las ventajas reservadas para las empresas que operan en ciertas regiones de un Estado miembro tendrían carácter selectivo y podrían constituir, en consecuencia, ayudas de Estado. En el presente caso, las reducciones fiscales controvertidas favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores en comparación con cualesquiera otras empresas portuguesas, puesto que, en las regiones continentales de Portugal, las autoridades locales no pueden modular

a la baja los impuestos nacionales de que se trata, que se aplican al tipo ordinario, lo que basta para considerar que la medida controvertida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. La circunstancia de que las reducciones fiscales en cuestión no hayan sido adoptadas por el Estado central, sino por otra entidad, carece de pertinencia, dado que a la hora de calificar una medida sólo pueden tenerse en cuenta sus efectos, y no su forma.

43. La Comisión estima, por otro lado, que el grado de autonomía de la Región Autónoma de las Azores es en realidad limitado. El Estado central portugués sigue desempeñando un papel fundamental en la definición del marco económico en el que operan las empresas. Por ejemplo, las empresas que operan en las Azores pueden disfrutar de infraestructuras financiadas por el Estado central o de un sistema de seguridad social cuyo equilibrio financiero queda asegurado por aquél. Además, la merma de los ingresos fiscales que se deriva, para la región de que se trata, de las reducciones de los tipos impositivos controvertidas se ve indirectamente compensada, en el plano presupuestario, por transferencias efectuadas por el Estado central en ejecución del principio de solidaridad financiera.
44. En cuanto a la justificación de las ventajas fiscales controvertidas por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal portugués, la Comisión estima que sólo podría admitirse si estas ventajas resultaran de diferencias objetivas entre los contribuyentes. Ahora bien, considera que no sucede así con las reducciones de que se trata, ya que se aplican a todas las empresas establecidas en las Azores, con independencia de cuál sea su situación financiera, y se explican por las características económicas de

la región, que constituyen elementos extrínsecos al sistema fiscal. La Comisión precisa que el concepto de naturaleza o estructura del sistema remite a la lógica interna del sistema de imposiciones obligatorias y a las diferenciaciones técnicas necesarias y proporcionales con las que se pretende dar respuesta a las situaciones objetivamente diferentes a las que se aplica el mencionado sistema, así como lograr el mejor funcionamiento de éste en todas las hipótesis incluidas en su ámbito.

45. El Gobierno del Reino Unido, que interviene en apoyo de la República Portuguesa, ha centrado sus argumentos en la apreciación del criterio de selectividad. Tras desechar la alegación de la Comisión de que las medidas que no se aplican a la totalidad del territorio de un Estado miembro cumplen el criterio de especificidad establecido en el artículo 87 CE, apartado 1, alega que puede haber medidas fiscales, adoptadas por las regiones descentralizadas o autónomas, que no cumplan este criterio, por aplicarse a la totalidad del territorio incluido en el ámbito competencial de éstas y carecer de especificidad sectorial.
46. El Gobierno del Reino Unido afirma que cuando, como en el presente caso, el legislador de una Región Autónoma fija, para su aplicación uniforme en toda la región, tipos impositivos inferiores a los aplicados en el resto del Estado miembro, en virtud de una decisión del legislador nacional, la selectividad de la medida no puede deducirse del mero hecho de que las demás regiones estén sujetas a un nivel impositivo distinto. En función de los casos, habrá que apreciar esta selectividad en el marco de la propia región y no en el del Estado miembro en su conjunto. Así sucede cuando el sistema constitucional reconozca la suficiente autonomía fiscal como para que pueda considerarse que una desgravación fiscal concedida por una entidad local es decisión de una región autónoma o descentralizada que no sólo está facultada para tomarla, sino que debe soportar sus consecuencias financieras y políticas.
47. Por consiguiente, el Gobierno del Reino Unido estima que, antes de llegar a la conclusión de que los tipos impositivos regionales inferiores al tipo impositivo nacional son ayudas de Estado, la Comisión debería haber tenido en cuenta el grado de autonomía de la autoridad infraestructural que los fijó a la luz de varios factores, preguntándose por ejemplo si la competencia en materia fiscal se inscribe en el marco de un sistema constitucional que concede a la región un grado de autonomía política significativo, si la decisión por la que se reduce el tipo impositivo emana de un órgano elegido por la población de la región o responsable ante ésta y si las consecuencias financieras de esta decisión las soporta la propia región sin verse compensadas por ayudas o subvenciones de las demás regiones o del Gobierno central.
48. Según el Gobierno del Reino Unido, el examen de la naturaleza de un sistema fiscal regional a los efectos de la apreciación de una ayuda de Estado suscita problemas de autonomía regional de mayor calado, fundamentales desde el punto de vista constitucional. Por ejemplo, podría cuestionarse el sistema constitucional de descentralización «asimétrica» del Reino Unido, habida cuenta de la situación de Escocia e Irlanda del Norte.
49. El Reino de España, que interviene también en apoyo de la República Portuguesa, señala que la descentralización, cuando existe, forma parte del marco constitucional de los Estados

miembros. Sumarse a las alegaciones de la Comisión supondría ignorar la estructura constitucional, en particular habida cuenta de que la política en materia de fiscalidad directa sigue siendo de la exclusiva competencia de los Estados miembros.

50. En su escrito de contestación a la intervención del Reino Unido, la Comisión refuta que la tesis sostenida en la Decisión impugnada pueda suponer una traba al ejercicio por Escocia e Irlanda del Norte de las competencias que se les reconocen en materia fiscal.
51. La Comisión añade que tratar del mismo modo, por un lado, las reducciones impositivas aplicables en una región determinada y aprobadas a nivel central y, por otro, las reducciones análogas aprobadas por una autoridad regional es coherente con el principio de que para la definición del concepto de ayuda deben tomarse en consideración los efectos de la medida en lo referente a las empresas o a los productores, sin que hayan de tenerse en cuenta sus causas u objetivos ni la situación de los organismos pagadores o gestores de la ayuda (sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartados 27 y 28, y de 22 de marzo de 1977, Steinike & Weinlig, 78/76, Rec. p. 595, apartado 21). Los criterios propuestos por el Reino Unido, conforme a los cuales la selectividad de una medida debe analizarse «en función de los casos» bien en el marco de la región, bien en el del Estado miembro en su conjunto, son inconciliables con este principio y conducen a una inseguridad jurídica que puede comprometer el control de las ayudas de Estado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

52. El artículo 87 CE, apartado 1, prohíbe las

ayudas «[que favorezcan] a determinadas empresas o producciones», es decir, las ayudas selectivas (véase la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, Rec. p. I-10901, apartado 94). Sin embargo, es jurisprudencia reiterada que el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben (véanse, en ese sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, antes citada, apartado 33, y de 15 de diciembre de 2005, Unifredito Italiano, C-148/04, Rec. p. I-11137, apartado 51).

53. Por lo tanto, es necesario preguntarse primero si las medidas de reducción de los tipos impositivos de que se trata tienen carácter selectivo y, de ser así, examinar si, como sostiene el Gobierno portugués, están justificadas por la naturaleza y la estructura del sistema fiscal portugués.
54. En lo que atañe a la apreciación del criterio de selectividad, constitutivo del concepto de ayuda de Estado, resulta de una reiterada jurisprudencia que el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004,

- GIL Insurance y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, Heiser, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40).
55. Este análisis es también válido cuando la medida no la haya adoptado el legislador nacional sino una autoridad infraestatal, puesto que una medida adoptada por una entidad territorial y no por el poder central puede constituir una ayuda si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 87 CE, apartado 1 (véase la sentencia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).
56. Resulta de lo anterior que para apreciar la selectividad de la medida de que se trata es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo normal es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia.
57. A este respecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.
58. No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate.
59. El argumento de la Comisión de que este análisis es contrario al texto del Tratado y a la jurisprudencia reiterada en la materia no puede ser acogido.
60. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de que un programa de ayudas haya sido adoptado por una entidad territorial no obsta a la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo (véase, en este sentido, la sentencia Alemania/Comisión, antes citada, apartado 17). Además, como señaló la Comisión en el punto 26 de la Decisión impugnada, el propio texto del Tratado, que en su artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), clasifica como ayudas estatales susceptibles de ser declaradas compatibles las medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región, indica que los beneficios cuyo alcance se limita a una parte del territorio del Estado sometido a la disciplina de las ayudas pueden constituir beneficios selecti-

vos. Sin embargo, no puede deducirse de lo anterior que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro.

61. Tampoco puede deducirse de la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98, Rec. p. I-6857), que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones es, sólo por esta razón, selectiva. En el apartado 23 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que el hecho de que la desgravación fiscal de que se trataba favoreciera a determinadas empresas situadas en los nuevos Länder y en Berlín Oeste la privaba de su carácter de medida general de política fiscal o económica. Sin embargo, la desgravación había sido adoptada por el legislador nacional y sólo se aplicaba, como excepción a un régimen nacional por lo demás uniforme, a una parte de las empresas establecidas en ciertas regiones de Alemania, concretamente, a las que contarán con un máximo de doscientos cincuenta trabajadores y tuvieran su domicilio social y su centro de dirección en los nuevos Länder o en Berlín Oeste.
62. Para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que, como la aquí controvertida, fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado, ha de examinarse, tal como se expone en el apartado 58 de la presente sentencia, si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquella tenga competencia.
63. El Abogado General ha identificado, en los puntos 50 y siguientes de sus conclusiones, tres situaciones en las que puede plantearse la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional.
64. En la primera situación, el Gobierno central decide unilateralmente aplicar en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional. La segunda situación corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Comisión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia.
65. En la tercera situación, una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia.
66. En esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribu-

ciones, 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.

67. Como ha señalado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, para que pueda considerarse que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.
68. De lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida.
69. Dado que el Gobierno portugués refuta la apreciación de la Comisión acerca de la selectividad de las medidas de reducción fiscal de que se trata, ha de examinarse si estas medidas, que favorecen a las empresas sujetas al impuesto en la región de las Azores, reúnen los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la presente sentencia.
70. A este respecto, procede señalar que, en virtud de la Constitución de la República Portuguesa, las Azores constituyen una Región Autónoma con su propio estatuto político-administrativo y sus propios órganos de gobierno, que tienen sus propias competencias en materia fiscal y están facultadas asimismo para adaptar las normas fiscales nacionales a las particularidades regionales, conforme a la Ley nº 13/98 y al Decreto nº 2/99/A.
71. Por lo que respecta a la autonomía en términos económicos, el Gobierno portugués, en respuesta al argumento de la Comisión acerca de la falta de autonomía de la Región Autónoma de las Azores, que se evidencia en las transferencias financieras compensatorias procedentes del Estado central, se ha limitado a señalar que la Comisión no ha aportado pruebas de la fundamentación de este argumento, sin demostrar que la Región Autónoma de las Azores no recibe ninguna financiación del Estado para compensar la merma de ingresos fiscales que puede derivarse de las reducciones de los tipos impositivos.
72. A este respecto, procede destacar que, conforme al artículo 5, apartado 1, de la Ley nº 13/98, y en el marco de la adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales, el principio constitucional de solidaridad nacional se ha concretado de tal modo que el Estado central participa, junto con las autoridades de las Regiones Autónomas, en la

misión de desarrollo económico, en la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad y en la convergencia económica y social con el resto del territorio nacional.

73. Con arreglo al artículo 32 de dicha Ley, la aplicación de este principio se traduce en el deber, que incumbe tanto a las autoridades centrales como a las regionales, de promover la corrección de las desigualdades derivadas de la insularidad disminuyendo la presión fiscal regional y en la obligación de garantizar un nivel adecuado de servicios públicos y de actividades privadas.
74. Tal como reconoce el Gobierno portugués, el Decreto nº 2/99/A, como corolario de esta estructura constitucional y legislativa, ha procedido a la adaptación del sistema fiscal nacional a las particularidades regionales.
75. Si bien la merma de los ingresos fiscales que puede derivarse, para la región de las Azores, de las reducciones del tipo impositivo de que se trata puede afectar al cumplimiento del objetivo, reconocido por el Gobierno portugués, de corrección de las desigualdades en materia de desarrollo económico, se ve en cualquier caso compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central. En el presente caso, esta financiación se prevé expresamente en el artículo 5, apartado 2, de la Ley nº 13/98 en forma de transferencias presupuestarias.
76. De esta circunstancia se deriva que los dos aspectos de la política fiscal del Gobierno regional –por una parte, la decisión de aligerar la presión fiscal 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.
77. En este contexto, procede llegar a la conclusión de que la decisión del Gobierno de la Región Autónoma de las Azores de ejercer su facultad de reducir los tipos del impuesto nacional sobre la renta, para permitir a los operadores económicos de la región superar los inconvenientes estructurales que se derivan de su localización insular y ultraperiférica, no se adoptó en cumplimiento de todos los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la presente sentencia.
78. Por consiguiente, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de las medidas fiscales en cuestión no puede circunscribirse a los límites geográficos de la región de las Azores. Estas medidas deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio portugués, marco en el que se presentan como selectivas.
79. A resultas de lo anterior, la Comisión estaba legitimada para considerar, en la Decisión impugnada, que las reducciones de los tipos impositivos de que se trata constituyen medidas selectivas y no medidas de carácter general.
80. Con arreglo a la jurisprudencia citada en el apartado 52 de la presente sentencia, debe analizarse, por lo tanto, si las medidas fiscales en cuestión pueden quedar justificadas por la naturaleza o estructura del sistema fiscal portugués, circunstancia que debe demostrar el Estado miembro afectado.
81. Una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede ver-

se justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos.

82. No puede considerarse que las medidas del tipo de las aquí controvertidas, que se aplican a todos los operadores económicos sin distinción según su situación financiera, respondan a la inquietud de respetar la capacidad contributiva en una lógica de redistribución. Si bien es cierto que las desventajas que se derivan de la insularidad de las Azores podrían, en principio, afectar a todo operador económico con independencia de su situación financiera, el simple hecho de que la concepción del sistema fiscal regional atiende al interés de corregir tales desigualdades no permite considerar que cualquier ventaja fiscal concedida por las autoridades de la Región Autónoma de que se trata quede justificada por la naturaleza y estructura del sistema fiscal nacional. El que se actúe sobre la base de una política de desarrollo regional o de cohesión social no basta para que cualquier medida adoptada en el marco de esta política se considere justificada por este simple motivo.

83. Por consiguiente, el Gobierno portugués no ha demostrado que la adopción por la Región Autónoma de las Azores de las medidas controvertidas fuera necesaria para el funcionamiento y eficacia del sistema fiscal general. Se ha limitado a formular una afirmación general en este sentido, sin precisarla mediante prueba alguna.

Por lo tanto, no ha demostrado que las medidas de que se trata estén justificadas por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués.

84. En consecuencia, la Comisión consideró fundamentalmente en la Decisión impugnada que la diferenciación en materia tributaria resultante de las reducciones de los tipos impositivos de que se trata no estaba justificada por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués.

85. De todas las consideraciones precedentes resulta que el primer motivo del recurso debe ser desestimado.

Sobre el segundo motivo, basado en la insuficiente motivación del menoscabo de los intercambios intracomunitarios y de las restricciones significativas de la competencia

Alegaciones de las partes

86. Con su segundo motivo, el Gobierno portugués sostiene, esencialmente, que la motivación de la Decisión impugnada no responde a las exigencias del artículo 253 CE, por cuanto en ésta no se precisa ni justifica la incidencia en los intercambios entre Estados miembros de las reducciones de los tipos impositivos de que se trata, ni el efecto significativo de la distorsión de la competencia que provocan tales medidas.

87. La Comisión refuta esta alegación basándose fundamentalmente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia conforme a la cual, cuando se trata de regímenes de ayuda de carácter general, basta con indicar que, para al menos algunos de los beneficiarios, la medida afecta a los intercambios, sin que incumba a la Comisión ahondar a este respecto en sus decisiones (sen-

tencia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, C-310/99, Rec. p. I-2289). En el presente caso, las reducciones de los tipos impositivos se aplican a todos los operadores económicos sujetos al impuesto en la región de las Azores. Puesto que al menos una parte de las empresas de que se trata ejercen actividades que son objeto de intercambio entre los Estados miembros y quedan sujetas a competencia comunitaria, la Decisión cuenta con la suficiente motivación.

Apreciación del Tribunal de Justicia

88. Conforme a reiterada jurisprudencia, la motivación que se exige en el artículo 253 CE debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de la que emane el acto impugnado, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada y el juez comunitario pueda ejercer su control. No se exige que la motivación especifique todos los elementos de hecho y de Derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias del artículo 253 CE debe apreciarse en relación no sólo con su tenor, sino también con su contexto, así como con el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (véanse, en particular, las sentencias de 29 de febrero de 1996, Bélgica/Comisión, C-56/93, Rec. p. I-723, apartado 86; de 15 de mayo de 1997, Siemens/Comisión, C-278/95 P, Rec. p. I-2507, apartado 17, y de 15 de julio de 2004, España/Comisión, C-501/00, Rec. p. I-6717, apartado 73).
89. Aplicado a la calificación de una medida de ayuda, este principio exige que se indiquen las

razones por las cuales la Comisión considera que la medida de que se trate está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. A este respecto, incluso en los casos en que de las circunstancias en las que se haya concedido la ayuda se desprenda que puede afectar a los intercambios entre Estados miembros y falsear o amenazar falsear la competencia, la Comisión debe al menos mencionar dichas circunstancias en los motivos de su decisión (sentencias de 7 de junio de 1988, Grecia/Comisión, 57/86, Rec. p. 2855, apartado 15; de 24 de octubre de 1996, Alemania y otros/Comisión, C-329/93, C-62/95 y C-63/95, Rec. p. I-5151, apartado 52, y de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, antes citada, apartado 98).

90. En el presente caso, basta con señalar sobre este particular que la Decisión impugnada indica claramente y aplica al supuesto concreto los criterios que debe cumplir una medida para constituir una ayuda de Estado.
91. En cuanto a la apreciación efectuada por la Comisión acerca de los efectos sobre los intercambios intracomunitarios, debe destacarse que, tal como se recuerda en el apartado 19 de la presente sentencia, la Decisión impugnada, en su punto 24, deduce lógicamente de las características del sistema de que se trata, así como del alcance general de las reducciones del tipo impositivo resultantes de dicho sistema, que dichas reducciones se aplican a todos los sectores económicos de las Azores, que al menos una parte de las empresas en cuestión ejercen actividades económicas que son objeto de tales intercambios y que, por lo tanto, éstos pueden verse afectados.
92. Por consiguiente, el segundo motivo formulado

por el Gobierno portugués, basado en la insuficiencia de la motivación, debe ser desestimado.

Sobre el tercer motivo, basado en un error manifiesto de apreciación en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a)

Alegaciones de las partes

93. En su tercer motivo, el Gobierno portugués imputa a la Comisión haber cometido un error manifiesto de apreciación en la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), al excluir de la excepción prevista en dicha disposición las reducciones de los tipos impositivos controvertidas, por cuanto se aplican a empresas que ejercen actividades financieras o actividades del tipo «servicios intragrupo», y al considerarlas, en el artículo 2 de la Decisión impugnada, incompatibles con el mercado común.
94. El Gobierno portugués afirma, por un lado, que las actividades del tipo «servicios intragrupo» no existen en el ordenamiento jurídico portugués y, por otro lado, que las empresas que operan en el sector financiero pueden soportar los mismos costes adicionales, derivados del carácter ultraperiférico e insular de la región de las Azores, que los identificados para otros sectores de la economía en el estudio del Centre for European Policy Studies presentado el 3 de noviembre de 1999 en el marco de un procedimiento en materia de ayudas de Estado relativo a la Región Autónoma de Madeira. Este estudio tenía por objeto determinar las implicaciones del artículo 299 CE, apartado 2, en lo que atañe a las Regiones Autónomas de Madeira y las Azores.
95. La Comisión niega haber cometido un error ma-

nifiesto de apreciación y recuerda, en primer lugar, que disfruta, por lo que respecta al análisis de la compatibilidad de las ayudas, de una amplia facultad de apreciación cuyo ejercicio implica evaluaciones de carácter económico y social.

96. En segundo lugar, la Comisión alega que el estudio del Centre for European Policy Studies en el que se basa el Gobierno portugués carece de pertinencia para apreciar la compatibilidad de las reducciones de los tipos impositivos aplicables a las empresas que operan en el sector financiero. En este estudio se enumeran los costes ligados a la situación ultraperiférica de la región de que se trata, sin cuantificar el impacto de los costes adicionales en los diferentes sectores económicos. Si bien puede admitirse razonablemente que todas las empresas localizadas en la región de las Azores se enfrentan a las mismas desventajas estructurales y permanentes, derivadas de la insularidad del archipiélago de las Azores y de su lejanía en relación con los centros económicos continentales, no se deriva de esta circunstancia que el impacto de tales desventajas sobre los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica sea idéntico en todos los sectores.
97. A juicio de la Comisión, habida cuenta de la extrema movilidad de los servicios ofrecidos, el sector financiero se encuentra en una situación diferente de la de los demás sectores económicos de las Azores. Por este motivo, la Comisión, desde el inicio del procedimiento, instó repetidamente a las autoridades portuguesas a aportar datos que demostraran que las ventajas concedidas al sector financiero estaban justificadas. La Comisión señala que, a falta de estos datos concretos, no le fue posible considerar, sobre la base de la documentación

presentada por las autoridades portuguesas, que las reducciones fiscales aplicables a las empresas activas en este sector fueran ayudas compatibles con el mercado común en virtud de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a).

98. La Comisión recuerda asimismo que si un Estado miembro no le facilita la información solicitada o lo hace sólo de manera parcial, la legalidad de su decisión debe examinarse en función de la información de que disponía en el momento en que la adoptó (sentencia de 13 de junio de 2002, Países Bajos/Comisión, C-382/99, Rec. p. I-5163, apartado 49). Este principio debería aplicarse aún con mayor rigor en el presente caso, habida cuenta de que las autoridades portuguesas fueron objeto de repetidas solicitudes y de que la carga de la prueba de que las ventajas concedidas estaban justificadas incumbe al Estado miembro, conforme a lo dispuesto en el punto 4.16.2 de las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional.

Apreciación del Tribunal de Justicia

99. Con carácter preliminar, procede recordar que, para la aplicación del artículo 87 CE, apartado 3, la Comisión goza de una amplia facultad de apreciación, cuyo ejercicio implica valoraciones de tipo económico y social que deben efectuarse en el contexto comunitario. El Tribunal de Justicia, al controlar la legalidad del ejercicio de dicha libertad, no puede sustituir la apreciación del autor de la decisión por la suya propia, sino que debe limitarse a examinar si la primera incurre en error manifiesto o en desviación de poder (véanse, en particular, las sentencias de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, antes citada, apartados 45 y

46; de 12 de diciembre de 2002, Francia/Comisión, C-456/00, Rec. p. I-11949, apartado 41, y de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, antes citada, apartado 135).

100. Las Directrices sobre ayudas de Estado de finalidad regional prohíben las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento). Sin embargo, en virtud del punto 4.16.2 de las mencionadas Directrices, en las regiones ultraperiféricas acogidas a las excepciones del artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), pueden autorizarse ayudas de funcionamiento en la medida en que contribuyan a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el artículo 299 CE, apartado 2, cuya persistencia y combinación perjudican gravemente al desarrollo de estas regiones.
101. Este punto precisa que corresponde al Estado miembro medir la importancia de los costes adicionales y demostrar el vínculo que existe con los factores citados. Por otro lado, las ayudas consideradas deben justificarse en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza; su nivel ha de ser proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar.
102. Debe señalarse que, cuando alega que las medidas de que se trata reúnen los criterios previstos en las mencionadas Directrices en lo que atañe no sólo a los sectores de actividad económica que no se refieren a los servicios financieros, como admite la Comisión en la Decisión impugnada, sino también al sector relativo a dichos servicios, el Gobierno portugués no refuta los términos de las Directrices sobre las

ayudas de Estado de finalidad regional. Dicho Gobierno se opone únicamente al modo en que la Comisión las aplicó al sector financiero de la región de las Azores. Estima que ha demostrado que las empresas que ejercen actividades financieras deben hacer frente a los mismos costes adicionales derivados de las particularidades geográficas de la región de que se trata que cualquier otra empresa allí establecida.

103. Tal como se ha recordado en el apartado 101 de la presente sentencia, las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional imponen al Estado miembro que haya concedido las ayudas la tarea de medir la importancia de éstas y de demostrar que están justificadas en función de su contribución al desarrollo regional y que su nivel es proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar. De los autos y del punto 18 de la Decisión impugnada se desprende que las autoridades portuguesas no han aportado estos datos por lo que respecta al sector financiero.

104. Si bien es cierto que la Decisión impugnada no precisa el motivo por el que la Comisión estimó necesario disponer de pruebas cuantificadas sobre el sector financiero, no puede deducirse de esta circunstancia que se haya excedido en el ejercicio de su facultad de apreciación.

105. Por consiguiente, al declarar incompatible con el mercado común la parte del régimen de ayudas contemplada en el artículo 1 de la Decisión impugnada, en la medida en que se aplica a las empresas que ejercen actividades financieras, la Comisión no incurrió en un error manifiesto de apreciación.

106. Por otro lado, procede señalar, en lo que atañe a las empresas que ejercen actividades del tipo «servicios intragrupo», que la Comisión señaló en el punto 42 de la Decisión impugnada, en respuesta al argumento de las autoridades portuguesas de que tales actividades no existen actualmente en el ordenamiento jurídico portugués, que, por razones de transparencia y seguridad jurídica, en el caso de que tales actividades puedan ser ejercidas en la práctica en el ámbito de servicios prestados principalmente a las empresas de un grupo, las reducciones de los tipos impositivos aplicables a las empresas que desarrollen estas actividades deben, como sucede con las empresas del sector financiero, quedar excluidas *de iure* de la excepción prevista en el artículo 87 CE, apartado 3, letra a). La Comisión considera que, dado que sus efectos sobre la decisión de localización de las empresas de un grupo y sus efectos externos sobre la economía local son escasos, tales actividades no participan lo suficiente en el desarrollo regional para que las medidas de que se trata, por cuanto se aplican a tales actividades, puedan ser declaradas compatibles con el mercado común en virtud del artículo 87 CE, apartado 3, letra a), o de otras excepciones previstas por el Tratado, por las razones que ya se han indicado a propósito del sector financiero e independientemente de la cuestión de si estas actividades existen o no en un momento dado en el ordenamiento jurídico portugués. Puesto que el Gobierno portugués no ha formulado ningún argumento en contra de estas afirmaciones, no se ha demostrado que se haya cometido un error manifiesto de apreciación en relación con estas empresas.

107. Por consiguiente, el tercer motivo del recurso, basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 3, debe ser desestimado.

108. Dado que ninguno de los motivos invocados por la República Portuguesa puede ser acogido, procede desestimar el recurso.

Costas

109. A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República Portuguesa y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. En virtud del artículo 69, apartado 4, párrafo primero, del mismo Reglamento, los Estados miembros que intervengan

como coadyuvantes en el litigio soportarán sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

- 1) Desestimar el recurso.
- 2) Condenar en costas a la República Portuguesa.
- 3) El Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y el Reino de España cargarán con sus propias costas.

Firmas

Consulta 2006.4.5.1. ISD. Adquisición a título sucesorio de un bien inmueble situado en territorio foral por parte de personas residentes asimismo en territorio foral cuando el causante era residente en un país tercero: la competencia normativa y exaccionadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponde a la Administración del Estado.

HECHOS PLANTEADOS

En septiembre de 2000, el consultante trasladó su residencia desde un país de la UE a territorio foral. En marzo de 2002, trajo a su única hija a vivir con él, manteniendo su esposa la residencia en Francia, hasta que, con fecha 8 de marzo de 2003, se produjo el fallecimiento de ésta en dicho país. Constante el matrimonio, los esposos, adquirieron a título ganancial una parte indivisa de un local sito en territorio foral. En la actualidad, se va a proceder a la partición de la herencia, siendo los herederos el esposo compareciente y su hija.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer cómo deben tributar los herederos por la parte del local de territorio foral integrada en el caudal hereditario, y qué Administración es competente para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada, resulta de aplicación el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (NFISD), aprobado por Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, cuyo artículo 2, referente al ámbito de aplicación y exacción del Impuesto, dispone que: "1. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación personal, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, en los siguientes supuestos: a) En las adquisiciones «mortis causa» cuando el causante tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo. b) En los casos de percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el asegurado tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo. c) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en Bizkaia. A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. d) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo. No obstante lo establecido en las letras a), b) y d) anteriores, serán de aplicación las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigentes en territorio común cuando el causante, asegurado o donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco

años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7º.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. 2. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación real, cuando el contribuyente tenga su residencia en el extranjero, en los siguientes supuestos: a) En las adquisiciones de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza que, en su totalidad, estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, y siempre que el valor de los bienes y derechos adquiridos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en Bizkaia fuera mayor que el valor de los mismos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos. b) En la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vizcaíno o se hayan celebrado en Bizkaia con entidades extranjeras que operen en este territorio. 3. Corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto en los supuestos previstos en los apartados anteriores. (...) 6. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español, o a los que éste se adhiera”.

Asimismo, en el supuesto consultado, ha de tomarse en consideración el Convenio entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta e impuestos sobre las herencias, hecho en Madrid el 8 de enero de 1963, cuyo artículo 30 establece que: “Los bienes inmuebles (incluidos los accesorios) sólo se someten al impuesto sobre las herencias en el Estado contratante en que están sitos. El ganado y aperos de labranza que se utilicen en una explotación agrícola o forestal tributarán únicamente en el Estado

contratante en que ésta esté situada. Se consideran bienes inmuebles los derechos a los que se aplican las normas del derecho privado sobre propiedad territorial y los derechos de usufructo sobre inmuebles. Se exceptúan los créditos de cualquier naturaleza garantizados con hipoteca. La calificación de un bien o de un derecho como inmueble o como accesorio de un inmueble se hará con arreglo a la legislación del Estado en que esté sito el bien de que se trata o el bien sobre el que recaiga el derecho”.

Por último, el artículo 6 de la NFISD, referente a los sujetos pasivos del Impuesto, señala que: “Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes: a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes. (...)”.

Una vez analizada la legislación transcrita, cabe concluir que la transmisión lucrativa “mortis causa” de la cuota parte del local por la que se consulta debe tributar en España, en la medida en que resulta de aplicación el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre las herencias firmado entre Francia y España (donde se establece que los bienes inmuebles se someten al Impuesto sobre Sucesiones en el Estado en que estén ubicados) y el bien objeto de herencia es un inmueble ubicado en este país.

Situados en este punto, de cara a determinar qué Administración es competente para la exacción del Impuesto y qué normativa (foral o común) resulta de aplicación al caso, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con lo previsto en el artículo 2 de la NFISD y en el artículo 25 del Concierto Económico, en los supuestos de adquisiciones a título sucesorio por parte de contribuyentes que tengan su residencia habitual en España (y que, consecuentemente, tributen por obligación personal), hay que atender a la residencia del causante, de modo que esta Hacienda Foral únicamente será

competente en relación con las citadas adquisiciones "mortis causa" cuando el causante tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo del Impuesto. En el caso planteado, la esposa tenía fijada su residencia fiscal en Francia al momento del fallecimiento, por lo que en ningún supuesto corresponde a esta Hacienda Foral la competencia para la exacción del tributo, sino que dicha competencia recae sobre la Administración del Estado.

Por tanto, en relación con la parte del local sito en territorio foral adquirida a título sucesorio por el consultante y su hija, residentes ambos en Bizkaia, como consecuencia del fallecimiento de la esposa, residente en Francia, los contribuyentes deberán presentar la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente con arreglo a la legislación vigente en territorio común, y en el lugar y forma en que se indique en dicha legislación, no teniendo esta Hacienda Foral de Bizkaia competencia normativa ni de exacción en el caso planteado.

Consulta 2006.5.8.1. IVA. i) El tipo impositivo reducido del IVA aplicable a los servicios de reparación efectuados a las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía y a los vehículos para personas con movilidad reducida, no se extiende a los servicios de reparación de adaptaciones realizadas, que tributarán al tipo general.

ii) No se contempla compensación alguna para los sujetos pasivos acogidos al Régimen Simplificado del IVA que repercuten a un tipo impositivo inferior al que soportan.

HECHOS PLANTEADOS

Taller de reparación de automóviles plantea cuestiones en relación a la Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, para la clarificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía contenido en la misma Ley.

CUESTIÓN PLANTEADA

1.- Como debe compensar un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que tributa por el régimen simplificado la diferencia existente entre el tipo de gravamen que soporta por dicho tributo en la compra de piezas (16% ó 7%) y el que repercute de acuerdo con la nueva Ley (4%).

2.- Tipo impositivo aplicable a las reparaciones de las adaptaciones realizadas.

CONTESTACIÓN

La Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, para la clarificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía contenido en la misma Ley ha sido adaptada a la normativa tributaria alavesa mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 5/2006, del Consejo de Diputados de 23 de mayo.

La citada disposición fiscal alavesa modifica las redacciones de los apartados 1.º y 2 del artículo 91.Dos. del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto (en adelante Norma), quedando fijadas como sigue:

“4.º Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de esta Norma, se considerarán personas con minusvalías aquéllas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100. El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales u órgano competente correspondiente.

(...)

2. Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 1.4º de este apartado y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos

para personas con minusvalías y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.”

1.- La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido no contempla ninguna compensación para los sujetos pasivos acogidos al Régimen Simplificado que repercuten a un tipo impositivo inferior al que soportan.

Por tanto, la consultante no podrá practicar ningún tipo de reducción a la hora de determinar la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad en Régimen Simplificado por el hecho que el tipo impositivo al que soporta sea superior al que repercute. Todo ello sin perjuicio de que se renuncie a dicho régimen especial en los plazos establecidos en la normativa del Impuesto.

2.- De conformidad con la nueva redacción del artículo 91.Dos.2 de la Norma los únicos servicios de reparación a los que es de aplicación el tipo impositivo por el Impuesto sobre el Valor Añadido del 4% son los que se efectúan a las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía y a los vehículos para personas con movilidad reducida. Estos últimos, según la citada disposición de tráfico, se definen como aquellos cuya tara no sea superior a 350 kg, y que, por construcción, no pueden alcanzar en llano una velocidad superior a reducida 45 km/h, proyectados y contruidos especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física.

Por tanto, no será de aplicación el tipo impositivo por el Impuesto sobre el Valor Añadido del 4% a los servicios de reparación de adaptaciones realizadas, tributando al tipo general del 16%.

Consulta 2006.5.8.2. IS. Los gastos en los que una sociedad incurre con ocasión del diseño de muestrarios textiles no generan derecho a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades en concepto de innovación tecnológica.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante, cuya actividad principal es la confección, fabricación y comercialización de prendas textiles, lleva a cabo anualmente el diseño y elaboración de muestrarios para el lanzamiento de productos en el sector textil-confección.

CUESTIÓN PLANTEADA

Posibilidad de que los gastos en los que se incurre con ocasión del diseño de estos muestrarios textiles puedan generar derecho a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades al amparo del artículo 41 de la Norma Foral 24/1996 en la modalidad de deducción por innovación tecnológica.

CONTESTACIÓN

El apartado 2 del artículo 41 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades establece, por lo que al concepto de "innovación tecnológica" se refiere, lo siguiente:

"a) Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, des-

de el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de prototipos no comercializables y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere el punto 1º de la letra b) siguiente, con independencia de los resultados en que culminen."

La normativa fiscal alavesa del Impuesto sobre Sociedades no incluye específicamente a los muestrarios textiles dentro del concepto de innovación tecnológica. Y tampoco pueden ser incluidos al amparo de la definición general contenida en el párrafo primero del artículo 41.2 transcrito, pues no incorporan ni una mejora sustancial ni una novedad tecnológica en el sentido exigido por la normativa de aplicación.

A mayor abundamiento, de modo explícito se excluyen precisamente del concepto de innovación tecnológica, según la letra a) del apartado 3 del artículo 41 de la Norma Foral 24/1996, "los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares".

En su consecuencia, los gastos en los que se in-

curre con ocasión del diseño de muestrarios textiles no generan derecho a la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades al amparo del artículo 41 de la Norma Foral 24/1996 en la modalidad de deducción por innovación tecnológica.

Consulta 2006.7.6.1. ISD - ITP y AJD - IRPF. Donación de bienes inmuebles asumiendo el donatario el pago del crédito hipotecario que grava dichos bienes.

HECHOS PLANTEADOS

Contribuyente que adquiere una vivienda en donación subrogándose en la hipoteca que grava dicha vivienda.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación por los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Deducibilidad por inversión en vivienda habitual de los pagos efectuados de la hipoteca.

CONTESTACIÓN

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

La presente contestación se efectúa sobre el supuesto básico de que la vivienda objeto de transmisión se encuentra ubicada en el territorio foral.

La donación de bienes inmuebles en las que el donatario asume el pago del crédito hipotecario que lo grava, es desde el punto de vista civil un negocio mixto, que queda sujeto, por una parte al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto al incremento gratuito, cuya base imponible es el valor líquido, deducida la deuda asumida; y por otra, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en cuanto al resto, esto es, el saldo pendiente a fecha de transmisión de la deuda asumida por el donatario.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, así como en base a los datos por usted facilitados, cabe concluir que el incremento gratuito se encuentra sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, a su vez, exento en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.c) de la Norma Foral 11/2005.

Por el contrario, el incremento correspondiente al saldo pendiente del crédito hipotecario asumido, tributará por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", al tipo impositivo del 4% o, en su caso, si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 43.c) de la Norma Foral 11/2003, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al 2,5%.

Asimismo, hay que hacer constar que si la subrogación del donatario en el crédito hipotecario es consentida por la Entidad Financiera mediante comparecencia en el otorgamiento del documento, liberando expresamente a los donantes de cualquier responsabilidad que traiga como causa el citado crédito, nos encontramos con un nuevo hecho imponible sujeto a tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, pudiendo, no obstante, serle de aplicación la exención en los términos establecidos en el artículo 69.Uno.B.21 de la Norma Foral 11/2003.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En el caso de que la subrogación de la hipoteca que grava la vivienda adquirida en donación haya tributado por el concepto de "Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los pagos efectuados de dicha hipoteca y destinados a la adquisición de su vivienda habitual serán deducibles según lo establecido en el artículo 77 de la Norma Foral 35/1998, que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicando los porcentajes y respetando los límites establecidos en el citado artículo.

Consulta 2006.9.3.1. IS. Distribución de dividendos por parte de una entidad participada cuya titularidad ha sido adquirida con ocasión de una operación de canje de valores: a) aplicabilidad de la deducción por doble imposición interna por parte de la entidad perceptora del dividendo sin que proceda la práctica de retención y b) si el dividendo repartido se materializa en la transmisión de acciones de una SIMCAV, la entidad que reparte el dividendo debe integrar mediante ajuste positivo en la base imponible del IS la renta puesta de manifiesto en la operación, calculada por diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de las participaciones transmitidas.

HECHOS PLANTEADOS

Con ocasión de la ampliación del capital social en la consultante, tiene lugar una operación de canje de valores por la que CAG, S.L. pasa a ser titular

del 99,99% del capital social de AG, S.L. (mediante la atribución a los socios de esta última entidad de las participaciones que surgen en la ampliación de capital de CAG, S.L.).

La consultante señala en su escrito que la operación referenciada de canje de valores ha quedado sometida al régimen especial establecido en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 24/1996.

Es previsible que AG, S.L., con anterioridad al transcurso de un año desde la fecha en que tiene lugar la operación de canje, reparta dividendos a favor de CAG, S.L.

Por otra parte, AG, S.L. es titular de una inversión financiera en una Sociedad de Inversión de Capital Variable (SIMCAV), de la que ha adquirido el 100% de su capital social. Se plantea la posibilidad de que el reparto de dividendos a favor de CAG, S.L. se materialice "en especie", mediante la entrega a esta última entidad de las acciones representativas de la SIMCAV de la que es titular la entidad que reparte el dividendo, esto es, AG, S.L.

CUESTIÓN PLANTEADA

1. Si, en caso de que AG, S.L. reparta dividendos a la consultante antes de que transcurra un año desde la fecha en que tuvo lugar el canje de valores, los dividendos abonados podrían generar derecho a la deducción por doble imposición en la entidad receptora y si, en consecuencia, puede procederse a la distribución de los mismos sin practicarse ninguna retención.

2. Implicaciones fiscales para AG, S.L. por la alteración que tiene lugar en su patrimonio en caso de que el dividendo a repartir a su socio se materialice en la transmisión de las acciones de la SIMCAV.

CONTESTACIÓN

Vistos sus escritos de fecha 3 de abril y 9 de octubre de 2006, he de manifestarle lo siguiente:

Primera cuestión.- Distribución de dividendos por parte de la entidad participada, cuya titularidad ha adquirido la consultante con ocasión de una operación de canje de valores.

El artículo 33 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, establece una deducción por doble imposición interna para, entre otros, el reparto de dividendos de entidades residentes participadas. La deducción se cuantifica en el 100% de la cuota correspondiente a los mismos en el supuesto de que la entidad participada lo sea en, al menos, un 5 por ciento y "siempre que dicha participación se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año".

Señala la entidad en su escrito de consulta que la operación de canje de valores ha sido acogida a régimen especial, resultándole por tanto lo dispuesto en el artículo 94 de la Norma Foral 24/1996. Más concretamente, el apartado 2 de este artículo fija la norma de valoración fiscal de las participaciones de AG, S.L. recibidas por CAG, S.L. y así se establece: los valores recibidos por la entidad que realiza el canje de valores se valorarán por el valor que tenían en el patrimonio de los socios que efectúan la aportación, excepto que su valor normal de mercado fuere inferior, en cuyo caso se valorarán por este último.

Nada en cambio señala el apartado referido en lo que respecta a la fecha en que los valores aportados deben entenderse adquiridos por la consultante. No obstante, con fundamento en el principio de neutralidad que rige el régimen especial regulado

para los procesos de reestructuración empresarial juntamente con el principio de subrogación parcial establecido en el artículo 97 de la Norma Foral 24/1996, ha de concluirse que las participaciones de AG, S.L. mantienen a efectos fiscales en CAG, S.L. la misma antigüedad que tenían en los socios con anterioridad a la operación de canje de valores.

En consecuencia, CAG, S.L. podrá aplicar la deducción plena por doble imposición respecto de los dividendos distribuidos por AG, S.L., con independencia del lapso de tiempo transcurrido entre la fecha de la operación de canje de valores y dicha distribución, transmitiéndose a la entidad adquirente el derecho a practicar la deducción que hubieran tenido las participaciones transmitidas.

De conformidad con el artículo 133.2 de la Norma Foral 24/1996, en caso de dividendos o participaciones en beneficios que generen derecho a la deducción plena por doble imposición interna no procederá obligación de efectuar retención con motivo de su reparto.

Segunda cuestión.- Implicaciones fiscales para la entidad que reparte el dividendo, en caso de que el mismo se materialice "en especie".

En aplicación de la letra c) del apartado 2 del artículo 15 de la Norma Foral 24/1996 se valorarán por su valor normal de mercado, entre otros, los elementos patrimoniales transmitidos a los socios con motivo de la distribución de beneficios.

En consecuencia, en caso de que AG, S.L. materialice "en especie" el reparto del dividendo acordado a favor de su socio, deberá integrar mediante un ajuste positivo en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades la posible renta fiscal que se ponga de manifiesto por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de las participaciones de la SIMCAV transmitidas.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV DATOS ACUMULADOS A OCTUBRE DE 2006.

La recaudación líquida contabilizada por las Diputaciones Forales al mes de octubre de 2006, por tributos concertados de los Capítulos I, II y III, asciende a 9.539.225.782 €, lo que representa una tasa de variación del 9,8% respecto a la recaudación formalizada en el mismo período de 2005.

Continúa registrándose el mejor comportamiento en la imposición directa, con un solo impuesto cuya recaudación por el momento está decreciendo, el I. s/ Sucesiones y Donaciones y un IRPF que está avanzando notablemente, apoyado en la firmeza de los Rendimientos del trabajo y la colaboración del resto de sus componentes.

Una tasa interanual similar se registra en la gestión propia de los impuestos indirectos, en los que

se mantiene firme la recaudación por IVA, si bien esta tasa se reduce a la mitad con la incorporación de los ajustes.

Finalmente, el Capítulo III de ingresos se anota un decremento interanual como consecuencia de la evolución negativa de las tasas de juego, tal y como está sucediendo a lo largo de todo el año, así como del menor importe contabilizado por los intereses de demora.

Una vez minorada en los dos ejercicios la recaudación íntegra en el importe de las devoluciones provenientes de los ajustes entre las Diputaciones Forales por los II.EE. de Fabricación y por el IVA, la tasa interanual de la recaudación neta baja casi dos puntos respecto al mes anterior, y es que si bien continúa la marcha expansiva de los ingresos, se ha avivado el ritmo de las devoluciones.

	Enero/octubre-05	Enero/octubre-06	Tasa de variación
Recaudación íntegra y Residuos	10.618.510.820	11.660.121.394	11,0%
Devoluciones	(1.931.879.347)	(2.120.895.612)	9,8%
Recaudación líquida	8.686.631.473	9.539.225.782	9,8%

^{*} Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio. Dpto. de Hacienda y Administración Pública. Eusko Jauraritza - Gobierno Vasco

Excepto la Cuota diferencial neta, todos los demás componentes del IRPF continúan evolucionando positivamente respecto al año anterior, lo que arroja en este impuesto un incremento recaudatorio del 10,3% para el conjunto de la CAPV, lógicamente impulsado por el buen comportamiento de su componente más importante, las retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo.

En efecto, las tres Diputaciones Forales están viendo como evoluciona favorablemente la recaudación de las retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo, cuya tasa interanual consolidada se mantiene en el 8,7%, una décima por debajo del nivel que se registraba en los dos meses anteriores.

Así pues, a pesar de la aplicación de la nueva tabla de retenciones, aprobada por las Diputaciones Forales a finales del ejercicio anterior, que con vigencia desde el 1 de enero de 2006 suponía una adecuación de la tabla anterior a la deflactación del 2% aprobada para la tarifa del impuesto, la recaudación de este apartado sigue mejorando en los tres Territorios Históricos, con el mejor resultado para Álava, que en los últimos meses está mostrando un mayor dinamismo en la creación de empleo.

El resultado consolidado es una mayor recaudación por estas retenciones de 238.472.765 €, con un comportamiento muy similar en Bizkaia y Gipuzkoa, mientras que el aumento interanual de Álava es un punto superior.

Si bien con algunas diferencias interterritoriales, las tres Diputaciones Forales están incrementando interanualmente su recaudación en los apartados de **Capital Inmobiliario** y **Ganancias Patrimoniales**, en este último arrojando una tasa interanual del 27,2% para el conjunto de la CAPV.

No sucede lo mismo con la recaudación prove-

niente de las retenciones sobre los **Rendimientos del Capital Mobiliario**, que en el Territorio Histórico de Alava continúa recaudando menos que en el ejercicio anterior.

Tras la contabilización en agosto de los ingresos provenientes de las autoliquidaciones del segundo trimestre y primer semestre correspondientes a **Empresarios y Profesionales** la recaudación se incrementa en los tres Territorios Históricos, con el mayor protagonismo para Bizkaia, arrojando para la CAPV una tasa consolidada del 5,9%, el punto más alto que se ha alcanzado a lo largo de este año, que duplica el ritmo con el que se cerraba el ejercicio pasado.

En cuanto a la **Cuota diferencial neta** sólo evoluciona positivamente en el Territorio Histórico de Bizkaia, arrojando para el conjunto de la CAPV un ligero decremento, a pesar de que el incremento interanual de los ingresos está muy por encima del registrado en las devoluciones.

Las devoluciones practicadas en lo que se lleva de ejercicio, en el primer trimestre como últimos flecos de las rentas ya vencidas y en los meses posteriores con la devolución de la casi totalidad de las devoluciones totales previstas para la Renta-05, se distribuyen como sigue:

Devoluciones enero/setiembre-06 (euros)	
Renta-04	
Enero-marzo	8.606.000
Renta-05	
Abril/octubre	791.454.000
Total devoluciones	800.060.000

No se esperan diferencias significativas en el resultado final respecto a la campaña anterior, ya que son muy pocos los cambios normativos aplicables para la Renta-05.

Así, se han aprobado nuevas exenciones referentes a:

- Ayudas recibidas por los arrendatarios en ejecución del "Programa de Vivienda Vacía" promovido por el Gobierno Vasco.
- Indemnizaciones S.S. por incapacidad permanente parcial y lesiones no invalidantes.

Por otra parte, se han mejorado las condiciones fiscales relacionadas con el alquiler de la vivienda, con el aumento de:

- Nivel de ingresos permitido al arrendatario an-

tes de aplicarse la deducción de entre un 20% y un 25%.

- En cuanto al arrendador, su deducción pasa del 10% al 20%, aumentando también al límite máximo de esa deducción.

A lo largo de dos meses se han presentado las declaraciones de renta por cualquiera de las modalidades existentes: papel, disquete, mecanizada, propuesta de autoliquidación, telemática realizada por asesores o por internet, hasta hacer un total aproximado de 1.052.500 declaraciones, en torno a un 2% más que en la campaña anterior.

Con los datos del mes de agosto, se puede estimar que la campaña de la Renta-05, se cerrará en torno a las cifras siguientes (en miles de euros):

Renta-05 (previsión)	Alava	Bizkaia	Gipuzkoa	CAPV
Ingresos	49.100	199.800	136.900	385.800
Devoluciones	(123.900)	(392.300)	(272.200)	(788.400)
Resultado neto	(74.800)	(192.500)	(135.300)	(402.600)

El resultado final es de un importe negativo inferior al saldo neto de la campaña precedente, ya que si bien se va a devolver más también se prevé que los ingresos de los contribuyentes aumenten respecto a los recibidos en 2005, y lo hagan a un ritmo muy superior.

Al mes de octubre la recaudación acumulada por el **IMPUESTO sobre SOCIEDADES** asciende a 1.461.720.888 €, esto es, un destacado 18,8%

por encima de la recaudación del ejercicio anterior, uno de los mejores resultados dentro del panel de tributos concertados.

La recaudación registrada por **Rendimientos del Capital Mobiliario**, que recoge el cincuenta por ciento de la recaudación por este concepto, solamente se decreta en el Territorio Histórico de Alava, arrojando para el conjunto de la CAPV un aumento recaudatorio, del 8,3%.

Aún cuando se dan algunas diferencias, las tres Diputaciones Forales continúa incrementando su recaudación tanto en **Rendimientos del Capital Inmobiliario** como en **Ganancias Patrimoniales**, en este último hasta alcanzar un resultado consolidado del 27,2%.

En cuanto al componente más destacado dentro del impuesto, **la Cuota diferencial neta**, se incrementa interanualmente en un más que notable 19,5% una vez que las Diputaciones Forales han contabilizado el último ciclo recaudatorio de julio, en el que han coincidido todas las autoliquidaciones del impuesto, cuyo plazo de presentación, según la normativa foral, vence el día 25 de julio.

En efecto, a pesar del repunte de las devoluciones, aún se mantienen muy por debajo del nivel del ejercicio anterior, lo que unido a la fuerte expansión de los ingresos, arroja para el conjunto de la CAPV una recaudación líquida que supera en 212 millo-

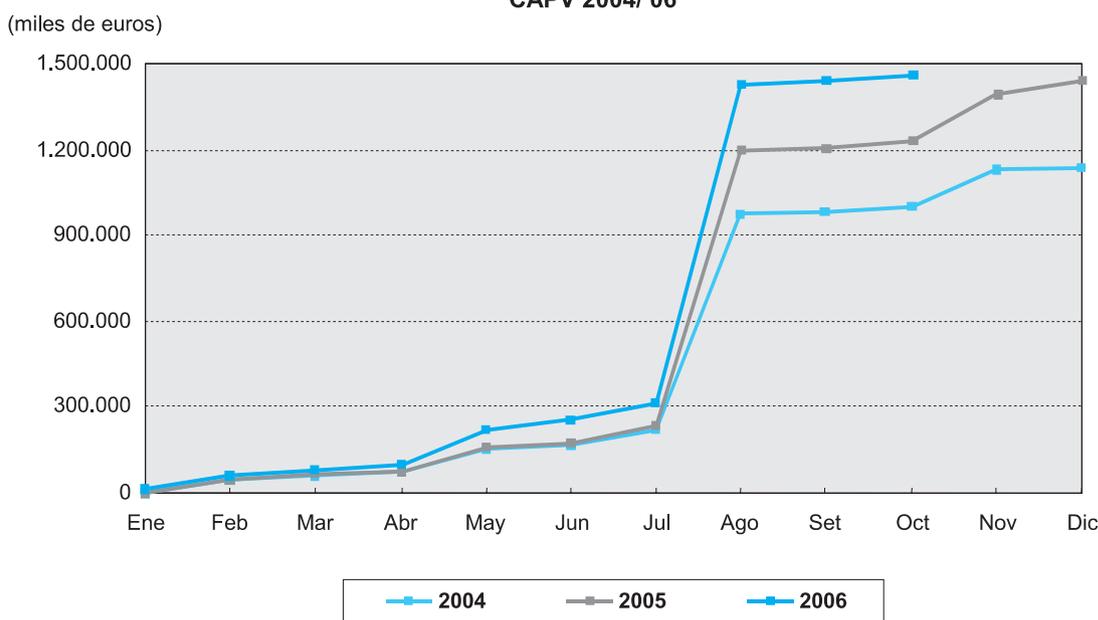
nes de euros a la contabilizada en octubre-05.

Gracias a la vigorosa expansión de los ingresos, a lo que hay que añadir la contención de las devoluciones, que se mantienen por debajo del nivel anterior, Álava con el 27,2% consigue el mejor resultado para este apartado tributario.

Nueve puntos inferior es la tasa interanual registrada en Bizkaia, si bien sigue siendo altamente satisfactoria, y es que aunque el ritmo de aumento de sus ingresos baja a la mitad del registrado en los otros dos Territorios Históricos, sus devoluciones apenas suponen el 20% de las que llevaba practicadas a octubre de 2005.

Un poco más moderado es el aumento recaudatorio de Gipuzkoa, único Territorio Histórico que está devolviendo por este concepto más que en 2005, si bien esto lo compensa sobradamente con el potente aumento de sus ingresos.

**RECAUDACIÓN POR I. SOCIEDADES
CAPV 2004/ 06**



Estos datos son ya bastante significativos, pues en lo que resta de ejercicio sólo quedan por contabilizar los pagos a cuenta de octubre y diciembre para las sociedades bajo normativa estatal. Por lo tanto, dado que la Cuota diferencial neta supone en torno al 90% del impuesto, se prevé que al cierre de 2006 en los tres Territorios Históricos la recaudación se incremente muy por encima de cómo va a hacerlo el PIB nominal vasco, y en todos ellos se supere con holgura su partida presupuestaria respectiva.

Se trata, en definitiva, de un notable avance recaudatorio, que obedece básicamente a los ingresos contabilizados en julio y agosto de 2006, como reflejo de los resultados empresariales del ejercicio 2005, que arrojan a nivel de la CAPV una mayor recaudación del 15% respecto a los mismos meses del año anterior.

En cuanto al **IVA Gestión propia** las Diputaciones Forales al mes de octubre del año en curso, desde cuyo inicio está recogiendo el traslado del IVA de las operaciones asimiladas, mantiene una alta tasa interanual, el 18,2%, si bien este aumento está soportando en los últimos meses un lento goteo a la baja.

En efecto, además del descenso del aumento recaudatorio como consecuencia de que en junio de 2005 ya se contabilizaban los ingresos provenientes del nuevo procedimiento de liquidación de las Operaciones Asimiladas a la Importación, en los últimos meses se observa una ligera pérdida de vigor de la recaudación íntegra, mientras que las devoluciones se mantienen e incluso están repuntando suavemente su ritmo expansivo.

Una vez practicado el ajuste interterritorial a la recaudación por IVA, correspondiente a los trimestres vencidos del ejercicio, se dan algunas diferencias en el aumento recaudatorio de cada Diputación Foral, si bien en las tres se evoluciona claramente por encima de cómo lo está haciendo al PIB nominal vasco.

En virtud del acuerdo adoptado por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, a finales de abril, julio y octubre se ha practicado el citado ajuste, que se realizaba por primera vez en el mes de octubre del pasado año. Los importes resultantes se han contabilizado como recaudación íntegra o como devolución, según que el ajuste fuese positivo o negativo respectivamente:

	Enero/octubre - 05	Enero/octubre - 06
Álava	27.714.433	20.623.825
Bizkaia	(81.377.183)	(93.756.548)
Gipuzkoa	53.662.750	73.132.723

Así, en el caso de Alava, el ritmo de incremento de los ingresos es el más bajo pero gracias a la contención de las devoluciones, que sólo a partir del ecuador del ejercicio superan a las de 2005, se llega a un buen resultado en la recaudación neta, que antes del ajuste interno se situaría en una tasa interanual del 13,2%.

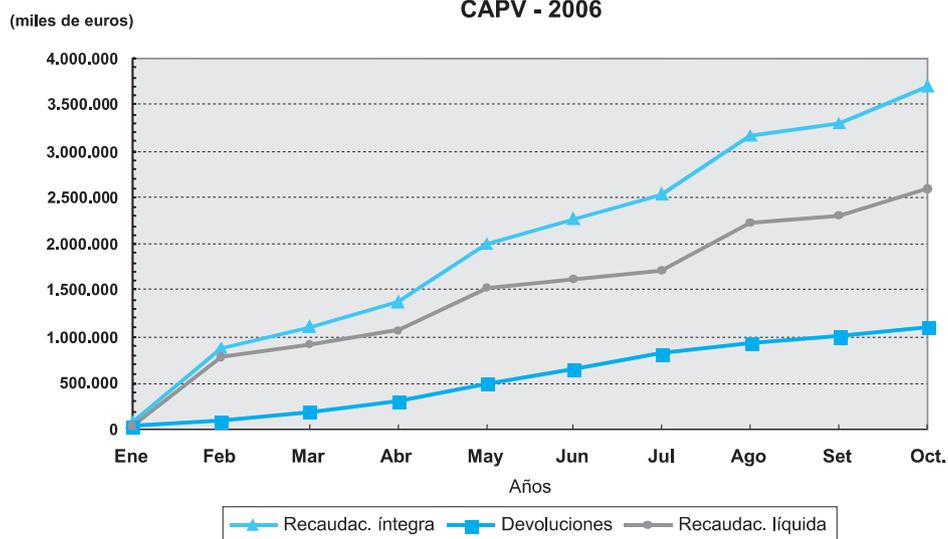
En cuanto a Bizkaia se refiere, está viendo incrementarse sus ingresos a un ritmo que casi duplica el registrado en las devoluciones, que también en octubre-05 se aceleraron con la práctica del ajuste interno, por lo que el aumento de la recaudación neta, del 23,7% varía muy poco después de ese ajuste.

Finalmente en Gipuzkoa el incremento interanual

antes del ajuste interno se queda en un 10,2%, y es que la fuerte expansión de los ingresos se ve casi doblada por el ritmo de las devoluciones, que superan en un 28,3% a las practicadas al mes de octubre de 2005.

Así pues, el resultado es de un incremento interanual del 18,2% para la CAPV, tasa que refleja la buena marcha de la actividad económica, si bien se deriva de unos datos recaudatorios que sólo son homogéneos a partir del ecuador del ejercicio, ya que como se ha indicado anteriormente, en 2006 va a transcurrir un año completo con el nuevo procedimiento de liquidación de las operaciones asimiladas a la importación.

RECAUDACIÓN POR IVA-GESTIÓN PROPIA CAPV - 2006



A finales de los meses de abril, julio y octubre se ha realizado con la Administración del Estado el **Ajuste IVA** correspondiente a la Liquidación de 2005 a los tres primeros trimestres de 2006

con el resultado siguiente:

Esta recaudación por el Ajuste IVA ingresado y contabilizado por las Diputaciones Forales supone

un decremento del 17,5% respecto a la del ejercicio precedente y es consecuencia directa de la evolución de la recaudación estatal contabilizada por los conceptos componentes del Ajuste IVA a setiembre de 2006.

Ahora bien, la liquidación resultante para 2005 es muy inferior a la del año anterior, como consecuencia del trasvase de recaudación desde el IVA Importaciones al IVA Operaciones interiores, a raíz del nuevo modo de declaración de las operaciones asimiladas a la importación.

En cuanto a la recaudación realizada por el IVA-Importaciones, en términos homogéneos está creciendo el 12%, que pasa a ser de un fuerte decremento como consecuencia de las operaciones asimiladas, lo que queda patente en el resultado del ajuste, que empeora aún más por la menor recaudación formalizada por la Hacienda estatal.

También el IVA-Operaciones interiores evoluciona positivamente, en torno a un 12% homogéneo, gracias al mayor dinamismo de grandes empresas y de exportadores, y su tasa interanual lógicamente se ve incidida positivamente con la incorporación de la recaudación proveniente de las Operaciones Asimiladas a la Importación y negativamente por la aceleración de las devoluciones anuales, cuyo grado de ejecución es muy superior al alcanzado en el mismo mes de 2005.

Además, al mes de setiembre la Hacienda estatal ha formalizado el 84% de la recaudación realizada, muy por debajo del 95% contabilizado en setiembre-05, lo que supone un menor ingreso próximo a los 100.903.000 € en el ajuste del tercer trimestre y un empeoramiento de la evolución interanual de este apartado.

La recaudación de las Diputaciones Forales por

Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza y Tabaco al mes de octubre asciende a 1.077.471.360 €, esto es, un 4,7% más que la recaudación contabilizada en el mismo período del año anterior.

El impuesto de mayor capacidad recaudatoria, el **I.E. s./Hidrocarburos**, continúa siendo el que mejor evoluciona interanualmente, con un incremento recaudatorio del 5,9% al mes de octubre, tasa que está incidida por los ingresos provenientes de las declaraciones vía telemática de Bizkaia, por importes superiores a los del ejercicio anterior.

La recaudación del **I.E. s/ Labores del Tabaco** evoluciona positivamente por primera vez en lo que se lleva de ejercicio, lo que puede hacer suponer que se está moderando su consumo, afectado por las constantes campañas publicitarias en este sentido.

En cuanto a los impuestos especiales que gravan la **cerveza** y el **alcohol**, continúan recaudando menos que en 2005, en el caso del alcohol el decremento recaudatorio llega al 14,5%, a pesar de la subida impositiva de setiembre de 2005, si bien en estos casos las campañas tanto de Sanidad como de Tráfico pueden estar acelerando el traslado del consumo hacia bebidas con menor graduación, que soportan menor carga impositiva.

Sí está viendo incrementarse su recaudación el impuesto que grava la **electricidad**, el 9,6% al mes de octubre, tasa que se supera en los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa, en los que ronda en torno al 13%.

En el mes de octubre las Diputaciones Forales han pagado y contabilizado como devoluciones a la Hacienda estatal los **Ajustes II.EE. Fabricación** correspondientes al tercer trimestre de 2006, con lo que el importe acumulado por este concepto asciende a 47.111.376 €, mucho más negativo que el

contabilizado en el ejercicio anterior.

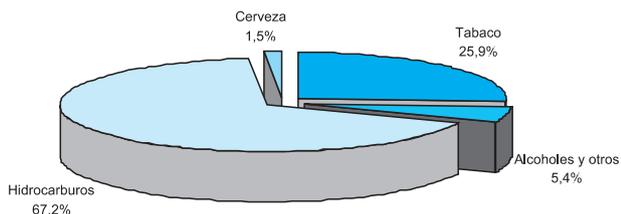
Esto se debe básicamente al menor ajuste proveniente del I. E. s/ Labores del Tabaco, incidido por el retraso en la formalización de la recaudación por parte de la Hacienda estatal, así como por la aplicación del menor porcentaje resultante en el valor de las ventas en el País Vasco.

Como viene siendo habitual, se aprovecha este flujo financiero para practicar el **ajuste interno** entre las Diputaciones Forales de su recaudación propia por II.EE. Fabricación, incluidos el I.E. s/Electricidad y el que grava las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, según los coeficientes horizontales vigentes en 2006. El resultado para el conjunto de estos impuestos ha sido el siguiente:

Álava	15.178.673
Bizkaia	(224.637.317)
Gipuzkoa	209.458.644

Estos ajustes, un poco superiores a los de octubre-05, se han contabilizado trimestralmente dentro de la recaudación por gestión propia de cada Impuesto Especial, como recaudación íntegra o como devolución.

**RECAUDACIÓN TOTAL II. EE. FABRICACIÓN
CAPV. Enero / octubre 2006**



Se mantiene destacada la **ejecución presupuestaria** de Bizkaia, cuya recaudación se ve impulsada por la contabilización de ingresos provenientes de la presentación telemática de un creciente número de modelos tributarios por parte de los sujetos pasivos que emplean en su actividad a un mínimo de diez trabajadores, veinticinco hasta el presente ejercicio.

A nivel de la CAPV, se lleva ejecutado el 84,7% del Presupuesto-06 de tributos concertados por gestión propia, tasa derivada del buen comportamiento que se está observando en los tres grandes impuestos:

- Es en el **I. Sociedades** donde se registra la mayor ejecución presupuestaria, sin apenas diferencias entre las Diputaciones Forales, de tal modo que en las tres ya se ha superado el techo presupuestario, lo que seguirá mejorando en lo que resta de ejercicio, gracias fundamentalmente a la notable trayectoria del principal de sus componentes, la Cuota diferencial neta.
- También el **IVA Gestión propia** presenta una alta ejecución presupuestaria, con el más alto nivel de cobertura presupuestaria para Bizkaia, que cuenta con un importante volumen de operaciones asimiladas a la importación.
- Con la excepción de la Cuota diferencial neta, el resto de los componentes del **IRPF** está aumentando interanualmente su recaudación y presenta un nivel de ejecución presupuestaria superior a la de octubre-05, de tal modo que puede preverse que al final del ejercicio las tres Diputaciones Forales superen su techo presupuestario respectivo.

En cuanto al resto de los tributos, en casi todos ellos se espera cerrar el ejercicio por encima de su

partida presupuestaria:

- Dentro del panel de tributos concertados destaca la evolución del **I. s./Renta no Residentes**, que con grandes diferencias interterritoriales y el mayor protagonismo para Bizkaia, a nivel de la CAPV duplica el importe de su partida presupuestaria.
- Lógicamente, también presenta un alto grado de cobertura el **I. s/ Patrimonio**, el 111,4%, en el que habida cuenta de que no hay opción de pago parcial aplazado en las autoliquidaciones del mismo, las recaudaciones contabilizadas en los meses de junio y de julio, tanto en este ejercicio como en el pasado, recogen casi la totalidad de los resultados de las campañas del Patrimonio-05 y Patrimonio-04. Aunque de aquí al final de año puedan ingresarse algunos flecos de poca significación recaudatoria, la recaudación final diferirá muy poco de la ya contabilizada, que aumenta en un 18,1% respecto a la registrada en el mismo período del año anterior.
- A continuación, el **I. s/Sucesiones y Donaciones** lleva ejecutado al mes de octubre el 95,7% de su dotación presupuestaria, aún cuando su recaudación transcurre ajena al alza generalizada de la imposición directa en 2006, de tal modo que en los tres Territorios Históricos previsiblemente se cerrará el ejercicio por debajo del nivel alcanzado en el año anterior, si bien para el conjunto de la CAPV se espera que supere ampliamente su partida presupuestaria.
- Un poco inferior es la ejecución presupuestaria del **I. s/Transmisiones Patrimoniales y el I. s/Actos Jurídicos Documentados**, el 91,4% para la suma de ambos, el primero de los cuales incidido en su recaudación por uno de sus componentes más importantes, la marcha de las ventas de viviendas de segunda y la evolución del precio de las mismas.
- De más que aceptable puede calificarse la marcha recaudatoria del **I.E. s/Determinados Medios de Transporte**, que arroja para la CAPV un aumento del 11,1%, con tasas similares en los tres Territorios Históricos. Además, este aumento se da sobre un ejercicio récord, como fue 2005 tanto en recaudación como en ventas de automóviles, sector que suele considerarse como un buen indicador de la evolución del consumo de bienes duraderos.
- Más moderada es el alza registrada en el **I.E. s/Electricidad y el I.E. s/Ventas Minoristas Determinados Hidrocarburos**, que pueden cerrar el ejercicio recaudando en torno a un 5,5% más que en 2005.
- Ligeramente por debajo del 4,0% cerrará previsiblemente el **I. s/ Primas de Seguros**, que al mes de octubre está aumentando su recaudación en los tres Territorios Históricos, si bien con tasas bastante dispares, que para la CAPV se queda en un moderado 2,8%.
- Continúa el descenso interanual recaudatorio en la **Tasa de Juego**, descenso que es general para las tres Diputaciones Forales y para las tres figuras tributarias aquí incluidas, que en su conjunto van a quedarse muy lejos de su techo presupuestario.

Recaudación CAPV

Período: enero/octubre 2006

(importes en euros)

	Acumulado 2006	Acumulado 2005	Diferencia	% Incto.	Presupuesto 2006	Ejecución (%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Imppto. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	2.970.332.798	2.731.860.033	238.472.765	8,7	3.647.152.000	81,4
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	126.616.328	112.454.804	14.161.524	12,6	124.886.000	101,4
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	24.660.629	22.770.169	1.890.460	8,3	32.034.000	77,0
Retenciones Ganancias Patrimoniales	14.330.400	11.267.289	3.063.111	27,2	13.274.000	108,0
Pagos frac. Profes. y Empresariales	131.794.278	124.457.550	7.336.728	5,9	169.130.000	77,9
Cuota diferencial neta	(503.516.025)	(497.043.900)	(6.472.125)	(1,3)	(439.866.000)	
Total IRPF	2.764.218.408	2.505.765.945	258.452.463	10,3	3.546.610.000	77,9
Imppto. s/ Sociedades:						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	126.616.323	112.454.800	14.161.523	12,6	124.886.000	101,4
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	24.660.621	22.770.163	1.890.458	8,3	32.034.000	77,0
Retenciones Ganancias Patrimoniales	14.330.399	11.267.288	3.063.111	27,2	13.274.000	108,0
Cuota diferencial neta	1.296.113.545	1.084.372.570	211.740.975	19,5	1.230.213.000	105,4
Total I. Sociedades	1.461.720.888	1.230.864.821	230.856.067	18,8	1.400.407.000	104,4
Imppto. s/ Renta No Residentes	57.337.275	29.376.650	27.960.625	95,2	22.864.000	250,8
Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones	58.341.358	67.554.056	(9.212.698)	(13,6)	60.960.000	95,7
Imppto. s/ Patrimonio	125.719.249	106.440.968	19.278.281	18,1	112.894.000	111,4
Impuestos extinguidos						
Total Impuestos Directos	4.467.337.178	3.940.002.440	527.334.738	13,4	5.143.735.000	86,9
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión propia	2.587.667.469	2.188.686.780	398.980.689	18,2	3.077.284.000	84,1
Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales	275.650.728	242.433.669	33.217.059	13,7	303.460.000	90,8
Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados	112.351.178	93.274.926	19.076.252	20,5	120.995.000	92,9
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	57.168.671	51.445.359	5.723.312	11,1	68.579.000	83,4
I. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	13.774.142	16.109.115	(2.334.973)	(14,5)	23.597.000	58,4
Hidrocarburos	836.976.802	790.261.518	46.715.284	5,9	1.019.553.000	82,1
Labores Tabaco	222.698.657	218.387.205	4.311.452	2,0	325.924.000	68,3
Cerveza	4.021.759	4.282.569	(260.810)	(6,1)	7.135.000	56,4
Electricidad	48.832.683	44.556.251	4.276.432	9,6	58.111.000	84,0
I. s/ Ventas Minoristas Detm. Hidrocarburos	38.029.565	35.943.786	2.085.779	5,8	50.933.000	74,7
I.E. s/ Carbón						
Imppto. s/ Primas de Seguros	56.196.994	54.672.544	1.524.450	2,8	75.284.000	74,6
Impuestos extinguidos	1.952.870	3.112.617	(1.159.747)		20.000	
Total Impuestos Indirectos	4.255.321.518	3.743.166.339	512.155.179	13,7	5.130.875.000	82,9
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Bingo	25.098.300	27.224.794	(2.126.494)	(7,8)	35.668.102	70,4
Máquinas y aparatos automáticos	24.687.840	24.997.856	(310.016)	(1,2)	37.877.164	65,2
Casinos y otros	3.380.167	3.662.312	(282.145)	(7,7)	5.209.734	64,9
Total Tasa de Juego	53.166.307	55.884.962	(2.718.655)	(4,9)	78.755.000	67,5
Recargos	8.402.231	8.163.725	238.506	2,9	9.595.000	87,6
Intereses de Demora	8.646.910	10.727.721	(2.080.811)	(19,4)	12.067.000	71,7
Sanciones	8.984.230	7.221.749	1.762.481	24,4	10.939.000	82,1
Total Tasas y otros ingresos	79.199.678	81.998.157	(2.798.479)	(3,4)	111.356.000	71,1
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTION PROPIA	8.801.858.374	7.765.166.936	1.036.691.438	13,4	10.385.966.000	84,7
Ajuste IVA: Aduanas	419.589.843	603.806.258	(184.216.415)	(30,5)	551.000.000	76,2
Operaciones Interiores	364.888.941	346.638.762	18.250.179	5,3	519.000.000	70,3
Total Ajuste IVA	784.478.784	950.445.020	(165.966.236)	(17,5)	1.070.000.000	73,3
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol e Intermedios						
Importaciones	230.590	426.765	(196.175)	(46,0)	520.000	44,3
Op. Interiores	41.983.627	41.137.748	845.879	2,1	44.527.000	94,3
Hidrocarburos						
Importaciones	5.754	3.462	2.292		7.000	82,2
Op. Interiores	(145.092.011)	(157.651.383)	12.559.372	8,0	(200.850.000)	
Labores del Tabaco	44.571.639	74.293.977	(29.722.338)	(40,0)	51.100.000	87,2
Cerveza						
Importaciones	172.256	142.491	29.765	20,9	210.000	82,0
Op. Interiores	11.016.769	12.666.457	(1.649.688)	(13,0)	12.950.000	85,1
Total Ajustes Imptos. Especiales	(47.111.376)	(28.980.483)	(18.130.893)	(62,6)	(91.536.000)	51,5
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	9.539.225.782	8.686.631.473	852.594.309	9,8	11.364.430.000	83,9

N

Normativa tributaria (15 julio 06 - 14 diciembre 06)

ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

**IAE
IEDMT
IS
IPS** LEY 25/2006, de 17 de julio, por el que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera.. (B.O.E. nº 170, de martes, 18 de julio de 2006)

IPS LEY 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados.. (B.O.E. nº 170, de martes, 18 de julio de 2006)

PROC ORDEN 3082/2006, de 14 de septiembre, por la que se modifica la Orden PRE/3662/2003, de 29 de diciembre, que regula un nuevo procedimiento de recaudación de los ingresos no tributarios recaudados por las Delegaciones de Economía y Hacienda y de los ingresos en efectivo en la Caja General de Depósitos y sus sucursales. (B.O.E. nº 242, de martes, 10 de octubre de 2006)

IPS IVA

ORDEN 3397/2006, de 26 de octubre, por la que se aprueban los modelos 390 y 392 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y el modelo 430 de declaración del Impuesto sobre las Primas de Seguros. (B.O.E. nº 264, de sábado, 04 de noviembre de 2006)

PROC

ORDEN 3398/2006, de 26 de octubre, por la que se dictan medidas para el impulso y homogeneización de determinados aspectos en relación a la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática, se modifican determinadas normas de presentación de los modelos de declaración 182, 184, 188 y 296, y se modifica el modelo de declaración 187, «Declaración informativa de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de

esas acciones y participaciones». (B.O.E. nº 264, de sábado, 04 de noviembre de 2006)

IRPF IS ORDEN 3433/2006, de 2 de noviembre, sobre condiciones técnicas especiales aplicables a contratos de seguro y planes de pensiones que instrumenten determinados compromisos por pensiones vinculados a la jubilación. (B.O.E. nº 268, de jueves, 09 de noviembre de 2006)

IIIE ORDEN 3547/2006, de 4 de octubre, por la que se aprueba el modelo de la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas en los regímenes de destilación artesanal y cosechero y se establecen las condiciones generales de su presentación, y se modifica la Orden de 15 de junio de 1995, en relación con las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria. (B.O.E. nº 278, de martes, 21 de noviembre de 2006)

IIIE IVA ORDEN 3548/2006, de 4 de octubre, por la que se aprueban los modelos, las condiciones y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones de los Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se establece la presentación obligatoria por vía telemática del modelo 380 de la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones. (B.O.E. nº 278, de martes, 21 de noviembre de 2006)

IP IS IRPF LEY 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (B.O.E. nº 285, de miércoles, 29 de noviembre de 2006)

IIIE IS LGT IRNR IVA LEY 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. (B.O.E. nº 286, de jueves, 30 de noviembre de 2006)

COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

T LEY 3/2006, de 29 de octubre, de modificación de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de los principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco. (B.O.P.V. nº 201, de viernes, 20 de octubre de 2006)

COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

IRPF IS DECRETO FORAL 49/2006, de 17 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre. (B.O.N. nº 92, de miércoles, 02 de agosto de 2006)

PROC DECRETO FORAL 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT) en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra.. (B.O.N. nº 93, de

viernes, 04 de agosto de 2006)

IVA DECRETO FORAL LEGISLATIVO 3/2006, de 28 de agosto, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.N. nº 107, de miércoles, 06 de septiembre de 2006)

IVA ORDEN FORAL 280/2006, de 15 de septiembre, por la que se aprueba el modelo F-69 de declaración-liquidación trimestral del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet, así como las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet del modelo F-66 de declaración-liquidación mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido.. (B.O.N. nº 117, de viernes, 29 de septiembre de 2006)

IPS ORDEN FORAL 302/2006, de 27 de septiembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 430 de declaración-liquidación mensual del Impuesto sobre las Primas de Seguros, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet. (B.O.N. nº 123, de viernes, 13 de octubre de 2006)

IJ DECRETO FORAL 68/2006, de 9 de octubre, por el que se aprueban diversas medidas en relación con la homologación, autorización e instalación de máquinas de juego y el régimen de los salones de juego.. (B.O.N. nº 142, de lunes, 27

de noviembre de 2006)

IRPF ORDEN FORAL 463/2006, de 27 de noviembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 205/1999, de 2 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador.. (B.O.N. nº 147, de viernes, 08 de diciembre de 2006)

IRPF LEY FORAL 13/2006, de 11 de diciembre, de modificación de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.. (B.O.N. nº 149, de miércoles, 13 de diciembre de 2006)

TERRITORIO HISTÓRICO DE ALAVA

IRPF ORDEN FORAL 339/2006, de 28 de julio, 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 lunes,

17 de julio de 2006)

PP DECRETO FORAL 45/2006, 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 miércoles, 19 de julio de 2006)

IRPF DECRETO FORAL 50/2006, 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 miércoles, 09 de agosto de 2006)

IPS DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 6/2006, 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 viernes, 10 de noviembre de 2006)

IP NORMA FORAL 9/2006, de 13 de noviembre, de medidas tributarias para el año 2006. (B.O.T.H.A. nº 138, de viernes, 01 de diciembre de 2006)

IS
ITP
IRPF
ISD

TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA

IS RESOLUCION 20/2006, de 28 de junio, 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 rela-

ción con la Ayuda de Estado número E 22/2004-España. (B.O.B. nº 136, de lunes, 17 de julio de 2006)

IS RESOLUCION 20/2006, de 28 de junio, 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.. (B.O.B. nº 136, de lunes, 17 de julio de 2006)

IVA 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.. (B.O.B. nº 187, de viernes, 29 de septiembre de 2006)

IBI DECRETO FORAL 188/2006, de 28 de noviembre, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la determinación del Valor Mínimo Atribuible de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.. (B.O.B. nº 237, de jueves, 14 de diciembre de 2006)

TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA

IRNR 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. (B.O.G. nº 156, de viernes, 18 de agosto de 2006)
- IRPF** 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.. (B.O.G. nº 156, de viernes, 18 de agosto de 2006)
- PROC** DECRETO FORAL 38/2006, de 2 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (B.O.G. nº 167, de lunes, 04 de septiembre de 2006)
- PROC** ORDEN FORAL 8470/2006, de 25 de septiembre, sobre determinación de órganos competentes dentro del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto. (B.O.G. nº 188, de martes, 03 de octubre de 2006)
- PROC** 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. (B.O.G. nº 192, de lunes, 09 de octubre de 2006)
- PROC** DECRETO FORAL 42/2006, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias. (B.O.G. nº 192, de lunes, 09 de octubre de 2006)
- IVA** NORMA FORAL 6/2006, de 19 de octubre, de convalidación del Decreto Foral-Norma de Urgencia Fis-cal 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. (B.O.G. nº 204, de jueves, 26 de octubre de 2006)
- IPS IVA** DECRETO FORAL NORMATIVO 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. (B.O.G. nº 206, de lunes, 30 de octubre de 2006)
- ITP** 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. (B.O.G. nº 214, de viernes, 10 de noviembre de 2006)
- HL
IP
IS
LGT
IBI
IRPF
ITP** NORMA FORAL 8/2006, de 1 de diciembre, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias. (B.O.G. nº 234, de martes, 12 de diciembre de 2006)

EUSKADIKO ZERGA-KOORDINAZIO-ORGANOA ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI

Gaztelako Atea kalea, 15/ Portal de Castilla, 15 zkia.

01007 VITORIA-GASTEIZ

Telefonoa: 945 - 01 67 70

Fax zkia.: 945 - 01 67 71

HARPIDETZARAKO BULETINA/BOLETÍN DE SUSCRIPCIÓN

IZEN-DEITURAK/NOMBRE Y APELLIDOS:
I.F.Z. edo E.N.A./N.I.F o D.N.I.:
HELBIDEA/DOMICILIO:
HERRIA/MUNICIPIO:
POSTA-KODEA/CÓDIGO POSTAL:
LURRALDEA/PROVINCIA:
TELEFONO zk.: FAX zk.:

- URTEKO HARPIDETZA/SUSCRIPCIÓN ANUAL: 3 ale/vol. 30,34 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)
 ALE BAT/NÚMERO SUELTO: 12,14 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)

DATA/FECHA: IZENPEA/FIRMA:

ORDAINTZEKO MODUA/FORMA DE PAGO

- Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoaren izenean izendun txekea eta bidali honako helbide honetara: Gaztelako Atea, 15 zk, 1007 VITORIA-GASTEIZ.
Cheque nominativo a favor de Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y remitir a la siguiente dirección: Calle Portal de Castilla, n.º 15, 1007 VITORIA-GASTEIZ.
- Banku-transferentzia honako kontu korrante honetara: 2097.0178.12.0015172561 (Vital Kutxa. Independentzia kalea, 1 zk., Gasteiz), Euskadiko Diruzaintza Orokorren izenean.
Kontzeptua: Zergak aldizkaria. Faktura zenbakia:
Transferencia bancaria a la siguiente cuenta corriente: 2097.0178.12.0015172561 (Caja Vital. Calle Independencia, nº 1, Vitoria-Gasteiz), a nombre de Tesorería General del País Vasco.
Concepto: Revista Zergak. Factura número:

