

A ctualidad Fiscal

ACTUALIDAD ÁLAVA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Álava desde 22 de junio de 2007 a 10 de diciembre de 2007

Norma Foral 19/2007, de 12 de noviembre, de ratificación del Acuerdo Segundo de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007.

(B.O.T.H.A nº 137 de 21-11-07, Suplemento) (Concierto Económico)

ACTUALIDAD BIZKAIA

Normativa tributaria aprobada y publicada en el Territorio Histórico de Bizkaia desde 13 de junio de 2007 a 20 de noviembre de 2007

ORDEN FORAL 1.716/2007, de 21 de junio, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática del modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia tiene entre sus objetivos

el de realizar actuaciones de información y asistencia al ciudadano, que faciliten y favorezcan el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y reduzcan en lo posible los costes indirectos que tal cumplimiento lleva aparejados, de acuerdo con los principios de aplicación del sistema tributario regulados en el artículo 2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Lo señalado anteriormente, unido a la necesidad de implantar un adecuado control de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, hace que se considere necesario el establecimiento de la presentación por medios telemáticos de las autoliquidaciones del Impuesto, en aquellas operaciones que se encuentran sujetas y no exentas del mismo, salvo para hechos imposables relacionados con vehículos automóviles usados.

ORDEN FORAL 1.717/2007, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El apartado 1 del artículo 71 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Espe-

ciales, señala que el Impuesto deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso por el sujeto pasivo en el lugar, forma, plazos e impresos que se establezcan.

Asimismo, el apartado 3 del citado artículo dispone que para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte, deberá acreditarse el pago del impuesto o, en su caso, el reconocimiento de la no sujeción o de la exención.

Por todo lo anterior, se aprueba un nuevo modelo 576 en el que deberán declararse las operaciones sujetas y no exentas en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

ORDEN FORAL 1.726/2007, de 22 de junio, por la que se aprueba un nuevo modelo de papel timbrado.

La Diputación Foral mediante Decreto Foral 224/2005, de 27 de diciembre aprobó el manual de Identidad Corporativa de la Diputación Foral de Bizkaia con el objeto de proyectar una imagen uniforme que permitiera reflejar, al amparo de una única identidad visual, las actividades de los diferentes departamentos y organismo dependientes de los mismos.

En el artículo 2 del mencionado Decreto se dispone que la marca corporativa de la Diputación Foral de Bizkaia en todo caso, y con carácter genérico deberá figurar en documento, impresos, sellos y membretes de uso oficial.

Por este motivo, se hace preciso aprobar nuevos efectos timbrados, en su modalidad de papel timbrado, adaptados a la nueva imagen corporativa.

Por otra parte, el artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado en el Decreto

Foral 106/2001, establece que se regulará mediante Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas publicada en el Boletín Oficial de Bizkaia, la forma, estampación, especie, características y numeración de los efectos timbrados.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

Normativa tributaria aprobada en el Territorio Histórico de Gipuzkoa desde el 1 de junio de 2007 hasta el 30 de noviembre de 2007

Decreto Foral 49/2007, de 19 de junio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2007 en el ámbito de los fines de interés general. (BOG 26-06-2007)

Decreto Foral 60/2007, de 11 de julio, de determinación de los departamentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa y de sus áreas de actuación y funciones. (BOG 12-07-2007). Corrección de errores, (BOG 01-08-2007).

Decreto Foral 61/2007, de 11 de julio, sobre nombramiento de Diputados Forales y Tenientes de Diputado General, y designación de Secretaria del Consejo de Diputados. (BOG 12-07-2007). Corrección de errores, (BOG 01-08-2007)

Decreto Foral 65/2007, de 17 de julio, sobre estructura departamental básica de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 19-07-2007)

Decreto Foral 67/2007, de 17 de julio, por el que se dispone el cese en sus funciones de la Directora General de Política Fiscal y Financiera. (BOG 20-07-2007)

Decreto Foral 69/2007, de 17 de julio, sobre

nombramiento de Director General de Política Fiscal y Financiera. (BOG 20-07-2007)

Decreto Foral 68/2007, de 17 de julio, por el que se dispone el cese en sus funciones de la Presidenta del Tribunal Económico-Administrativo Foral. (BOG 20-07-2007)

Decreto Foral 71/2007, de 17 de julio, sobre nombramiento del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Foral. (BOG 20-07-2007)

Decreto Foral 79/2007, de 24 de julio, por el que se dispone el cese en sus funciones del Director General de Hacienda. (BOG 26-07-2007)

Decreto Foral 80/2007, de 24 de julio, sobre nombramiento de Director General de Hacienda. (BOG 26-07-2007)

Decreto Foral 81/2007, de 24 de julio, sobre nombramiento de Director General de Finanzas y Presupuestos. (BOG 26-07-2007)

Decreto Foral por el que se declara inhábil el sábado día 13 de octubre, a los efectos que se determinan. (BOG 05-10-2007)

Orden Foral 650/2007, de 8 de junio, por la que se aprueban las modalidades de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, se aprueban los modelos 200, 201, 20G y 22G, el modelo 20C del recurso cameral permanente correspondiente a los citados impuestos, así como la forma de ingreso, plazo y los lugares de presentación. (BOG 13-06-2007)

Orden Foral 738/2007, de 27 de junio, de modificación de la Orden Foral 891/2003, de 6 de agosto, que regula los ficheros de datos de ca-

rácter personal del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG 06-07-2007)

Orden Foral 750/2007, de 27 de junio, por la que se aprueban los modelos 110 y 111 de declaración-documento de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios y se modifican los diseños lógicos para su presentación telemática. (BOG 06-07-2007)

Orden Foral 545/2007, de 15 de junio, por la que se establece el sistema de equivalencias para la conversión de las puntuaciones obtenidas mediante la Escala Sakon-tzen a valores de los instrumentos BVD y RAI-RUG. (BOG 09-07-2007)

Orden Foral 865/2007, de 2 de agosto, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOG 13-08-2007)

DECRETO FORAL 49/2007, de 19 de junio, por el que se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para el año 2007 en el ámbito de los fines de interés general.

En relación a las actividades prioritarias de mecenazgo, el artículo 29 de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece que la Diputación Foral de Gipuzkoa podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así como las entidades beneficiarias y los re-

quisitos y condiciones que dichas actividades deben cumplir, a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el citado artículo.

El presente Decreto Foral tiene por objeto relacionar las actividades que para el año 2007 se declaran prioritarias, determinando al mismo tiempo las entidades beneficiarias a las que se deben dirigir las aportaciones, en su caso, y los requisitos y condiciones que se deben cumplir en el desarrollo de las referidas actividades.

ORDEN FORAL 865/2007, de 2 de agosto, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Los artículos 17 y 18 del Decreto Foral 61/2004, de 15 de junio, regulan aspectos relativos a la expedición de las facturas o documentos sustitutivos y, en particular, la remisión por medios electrónicos de dichos documentos, estableciendo los procedimientos mediante los que puede efectuarse dicha remisión que, en todo caso, deben garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido. Los artículos 19 y siguientes de dicha norma regulan, por su parte, la conservación de facturas o documentos sustitutivos, y el artículo 21, regula la conservación de dichos documentos mediante medios electrónicos. Los artículos 18.3. y 21.3 establecen que el Diputado o la Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en esos artículos.

Centrándonos en el contenido de la Orden Foral, ésta define, en primer lugar, las facturas o documentos sustitutivos como aquellos documentos originales que contienen los datos que se establecen en

el Decreto Foral antes citado. Se trata, por tanto, de los documentos que han sido creados por quienes están obligados a su expedición, tanto en los supuestos en que la expedición haya sido efectuada por ellos mismos como cuando hayan sido expedidos por los destinatarios o por terceros actuando en nombre y por cuenta de los citados obligados a su expedición.

A continuación, una vez definido su ámbito de aplicación, la Orden Foral se ocupa de diversos aspectos relativos a la remisión de las facturas y documentos sustitutivos por medios electrónicos, como la necesidad de consentimiento expreso por parte del destinatario para la recepción de estos documentos por medios electrónicos, la validez de cualquier firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generado mediante un dispositivo seguro de firma y el procedimiento de autorización de sistemas de facturación electrónica a propuesta del contribuyente.

Igualmente, la Orden Foral aclara los requisitos exigibles a las facturas electrónicas recibidas desde el extranjero que utilizan una firma electrónica como medio para garantizar la autenticidad de origen e integridad de contenido.

El artículo 19.1 del Decreto Foral por el que se regulan las obligaciones de facturación establece las obligaciones del expedidor o del destinatario, según sea el caso, de conservar los originales o las copias de los documentos que se enumeran en dicho precepto, obligaciones que se podrán cumplir, además de por el propio obligado tributario, por un tercero, el cual deberá actuar en nombre y por cuenta del obligado tributario.

Con carácter general, las facturas y documentos sustitutivos deben conservarse en el soporte en que originalmente fueron expedidos y recibidos, pues de

esta forma se asegura la posibilidad de que pueda verificarse en todo momento que se trata de originales.

Como excepción, en esta Orden Foral se prevé la posibilidad de que en el caso de que el documento se reciba en soporte electrónico y venga firmado mediante un sistema de firma electrónica reconocida o cualquier sistema de firma homologado conforme a lo previsto en esta Orden Foral, el destinatario que disponga de la correspondiente opción en su dispositivo de verificación de firma pueda imprimir el documento de forma legible junto a sendas marcas gráficas de autenticación que se detallan.

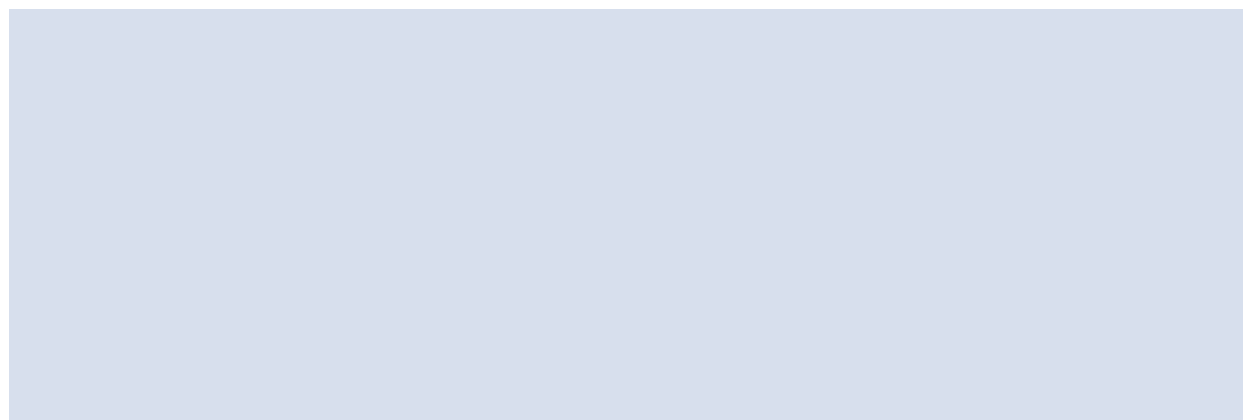
En el sentido opuesto, se habilita un procedimiento certificado de digitalización de documentos originales recibidos en papel, que permite su sustitución por los correspondientes ficheros que contengan las imágenes gráficas de los mismos y, consecuentemente, posibilita la destrucción de ingentes cantidades de papel que constituyen los documentos originales.

A estos efectos, la Orden Foral define como digitalización certificada la obtención, mediante técnicas fotoelectrónicas o de escáner, de una imagen

digital fiel e íntegra del documento original en papel que se pretenda sustituir, cumpliendo con las especificaciones técnicas que se publiquen por Resolución del Director o de la Directora General de Hacienda, imagen que deberá ser firmada con firma electrónica. Los documentos así digitalizados deberán ser conservados durante el plazo de lo dispuesto por la Norma Foral General Tributaria.

Este proceso de digitalización se prevé que pueda ser realizado por los propios obligados tributarios o por un tercero prestador de servicios de digitalización mediante el empleo en ambos casos de un software de digitalización certificado, cuya homologación deberá ser solicitada por las entidades desarrolladoras del software a la Administración tributaria. Asimismo, se especifican los requisitos para obtener la autorización de dicho software de digitalización certificado por parte de la Administración tributaria.

Por último, la Orden Foral regula las condiciones de expedición y conservación de facturas y documentos sustitutivos fuera del territorio español, permitiendo su conservación en el extranjero exclusivamente cuando se realiza mediante el uso de medios electrónicos.



Gipuzkoako Foru Aldundia
Diputación Foral de Gipuzkoa
Ogasun eta Finantza Departamentua
Departamento de Hacienda y Finanzas



IV. CAMPAÑA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

Balance a OCTUBRE-2007

I

Gipuzkoako Foru Aldundia
Diputación Foral de Gipuzkoa
Ogasun eta Finantza Departamentua
Departamento de Hacienda y Finanzas



SOZETATEAK
SOCIEDADES
2006

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

1. NÚMERO DE DECLARACIONES

	2005	2006	% Diferencia
A ingresar	7.229	7.598	5,10%
A devolver	2.570	2.929	13,96%
Negativas	11.077	11.552	4,28%
TOTAL	20.876	22.079	5,76%

Gipuzkoako Foru Aldundia
Diputación Foral de Gipuzkoa
Ogasun eta Finantza Departamentua
Departamento de Hacienda y Finanzas



SOZETATEAK
SOCIEDADES
2006

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

2. RECAUDACIÓN

	2005	2006	Diferencia
A ingresar	331.588,0	401.013,0	69.424,0
A devolver	45.136,0	72.187,0	27.050,0
RECAUDACIÓN NETA	286.452,0	328.826,0	42.374,0

miles de euros

Gipuzkoako Foru Aldundia
Diputación Foral de Gipuzkoa
Ogasun eta Finantza Departamentua
Departamento de Hacienda y Finanzas



SOZETATEAK
SOCIEDADES
2006

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

TIPO DE DECLARACIÓN	2005	%	2006	%	% DIFER.
Telemática	11.764	56,4%	13.092	59,3%	10,14%
Diskete	7.018	33,6%	7.001	31,7%	-0,24%
Soporte informático	18.782	90,0%	20.093	91,0%	6,52%
Papel	2.094	10,0%	1.986	9,0%	-5,44%
TOTAL	20.876	100,0%	22.079	100,0%	

Gipuzkoako Foru Aldundia
Diputación Foral de Gipuzkoa
Ogasun eta Finantza Departamentua
Departamento de Hacienda y Finanzas



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

TRAMO	Nº DECLARACIONES	IMPORTE *	IMP. MEDIO **
Entre 0 y 30.051€	6.151	36.671	5.961,9
De 30.052 a 120.203€	898	54.751	60.970,6
De 120.204 a 240.405€	257	43.987	171.156,8
De 240.406 a 300.506€	58	15.863	273.511,2
Más de 300.506	234	249.738	1.067.260,4
TOTAL	7.598	401.010	52.778,4

* Miles de euros

** Euros

Gipuzkoako Foru Aldundia
Diputación Foral de Gipuzkoa
Ogasun eta Finantza Departamentua
Departamento de Hacienda y Finanzas



SOZETATEAK
SOCIEDADES
2006

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

TRAMO	Nº DECLARACIONES	IMPORTE *	IMP. MEDIO **
Entre 0 y 30.051€	2.778	6.255	2.251,5
De 30.052 a 120.203€	137	22.049	160.944,5
De 120.204 a 240.405€	8	12.232	1.529.020,2
De 240.406 a 300.506€	3	8.328	2.775.929,2
Más de 300.506	3	23.323	7.774.574,7
TOTAL	2.929	72.187	24.645,6

* Miles de euros

** Euros



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2006

SECTOR	Nº DECLARACIONES	%	IMPORTE INGRESADO	%
AGROGANADERO	17	0,22	729.023	0,18
ENERGIA Y AGUA	17	0,22	636.908	0,16
INDUSTRIA QUIMICA	118	1,55	32.725.171	8,16
IND. TRNASF. METALES	845	11,12	46.230.500	11,53
INDUSTRIA MANUFACTURERA	441	5,80	11.867.668	2,96
CONSTRUCCION	961	12,65	28.772.088	7,17
COMERCIO	1.994	26,24	50.829.333	12,68
TRANSPORTE	299	3,94	8.467.040	2,11
INSTITUC. FINANCIERAS	1.871	24,62	117.522.691	29,31
OTROS SERVICIOS	1.035	13,62	103.232.803	25,75
TOTAL	7.598	100	401.013.225	100

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA**FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA
2/2007
(JUNIO 2007 – NOVIEMBRE 2007)****I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES**

- I.1. Base imponible común consolidada:
Desarrollo del Grupo de trabajo

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- II.1. Tipos reducidos
- II.2. Modificación de la Directiva 2006/112/CE del IVA
- II.3. Consulta: Introducción de un mecanismo opcional de autoliquidación en el IVA.

III. IMPUESTOS ESPECIALES**IV. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA FISCAL**

- IV.1. España: Régimen fiscal para la adquisición de acciones en empresas extranjeras
- IV.2. Polonia: Impuesto sobre el tonelaje
- IV.3. Italia: Autorización de la medida denominada "cuneo fiscal"

I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES**I.1. BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA:
DESARROLLO DEL GRUPO DE TRABAJO**

La décima y undécima reunión del Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada (GT-BICCIS) tuvieron lugar el 13 de Marzo de 2007 y el 27 y 28 de Septiembre de 2007, respectivamente.

INTRODUCCIÓN

La base imponible común consolidada como

tema de debate resurgió en septiembre de 2004 en el Consejo informal de Economía y Finanzas donde el Comisario para la Fiscalidad y Unión Aduanera presentó un documento informal sobre la base imponible común consolidada, sus ventajas y sus posibles efectos negativos en la economía de la Unión.

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

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

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

ción 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 las sucesivas ampliaciones, las empresas deban enfrentarse a 27 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 27 representantes¹ del 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 de 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 (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 una definición de la 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 conso-

lidada.

- 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 a debatir que han ido surgiendo y tomando en consideración su perfil altamente técnico, se han ido creando varios subgrupos. Actualmente, existen seis: (i) Subgrupo 1: Activos y amortizaciones; (ii) Subgrupo 2: Reservas, provisiones y pasivos; (iii) Subgrupo 3: Renta imponible; (iv) Subgrupo 4: Aspectos internacionales; (v) Subgrupo 5: Imposición de los grupos de empresas; (vi) Subgrupo 6: Mecanismo de reparto.

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

RESULTADOS DE LA REUNIÓN DE 13 DE MARZO

Participaron en esta décima reunión que tuvo lugar en Bruselas, los representantes de todos los Estados miembros de la Unión, siendo moderada la misma por los servicios de la Comisión Europea.

De una parte, la reunión del pleno del Grupo de Trabajo repasó los progresos de los subgrupos 5 (imposición de grupos de empresas) y 6 (el mecanismo de reparto). Por otro lado, se profundizó en el análisis del método más idóneo para la administración de la base imponible común consolidada.

Mecanismo de reparto

Tras la última reunión del subgrupo en febrero, la

¹⁾ Desde el 1 de Enero de 2007, también Bulgaria y Rumania.

Comisión presentó al conjunto del Grupo de Trabajo, los principales contenidos de los asuntos debatidos.

Algunos representantes nacionales consideran que la Comisión no se mantiene objetiva y neutral ante los diferentes enfoques posibles para el mecanismo de reparto: macroeconómico, valor añadido, fórmula o combinación. En opinión de algunos expertos nacionales, se decanta claramente por el tradicional reparto por fórmula, alegando que los otros sistemas de reparto propuestos son excesivamente complejos.

No obstante esta crítica, la mayor parte del debate de este subgrupo gira en torno al mencionado sistema de reparto por fórmula, y concretamente entorno a la ponderación de algunos de los factores, tales como el "trabajo" o la "activos inmovilizados".

En relación al factor de trabajo, la cuestión fundamental es analizar si los niveles de precios y salarios en los Estados miembros serán tomados en consideración y por tanto el factor trabajo será medido: (i) únicamente en función de los costes salariales; (ii) en función del número de empleados; (iii) en función de una combinación de los costes salariales y el número de empleados; o (iv) en función de un número ajustado de empleados (se calculará en base a los costes salariales tomando una media de los salarios de cada país).

La mayoría de los participantes en el debate se posicionaron a favor de tomar en consideración únicamente los costes salariales, debido a: (i) la simplicidad del enfoque; (ii) la presumible tendencia a la homogeneización a largo plazo de los niveles salariales en el seno de la UE; (iii) al hecho de que cada factor considerado individualmente requeriría ajustes mientras que la consideración de dos factores o más permitiría la auto-adaptación y (iv) que los

niveles salariales diferentes a menudo responden a una mayor productividad que debería ser remunerada.

Los que se mostraron a favor de una adaptación de los costes salariales subrayaron el efecto negativo para los Estados miembros con un bajo nivel salarial, a la hora de repartir la base imponible, así como para la competitividad de la Unión Europea en su conjunto. Algunos opinan que el proceso de equiparación de salarios en la Unión hasta niveles que los hagan comparables requerirá varios años, mientras que las consecuencias de la distribución de la base imponible serían inmediatas. Asimismo, estos expertos consideran que en el caso de no existir la adaptación, las economías con salarios más elevados se llevarían una importante parte de la base imponible, con consecuencias en la competitividad internacional.

Con respecto al factor activos *inmovilizados*, la Comisión necesita conocer el grado de apoyo en torno las siguientes cuestiones: (i) a efectos de reparto, los activos inmovilizados estarían situados en la entidad que procede a su amortización con fines tributarios (incluso cuando dichos activos sean empleados por otra entidad, por ejemplo, al estar arrendadas); (ii) los activos serían apreciados en su valor contable neto (costes de adquisición fiscal – amortizaciones admitidas); (iii) los activos financieros no se tendrían en cuenta.

A pesar de que se produjo el acuerdo en torno a algunas de las cuestiones mencionadas, los expertos nacionales aportaron algunas observaciones. En relación a las transacciones intra-grupo, tendrían que fijarse una serie de normas para luchar contra la evasión fiscal, con objeto de impedir que el miembro del grupo que amortiza los activos inmovilizados no sea quien realmente los utiliza. Por otra parte, y en referencia a los activos financieros, algu-

nos expertos observan que sería ilógico no tenerlos en cuenta, dado que su renta será incluida, a pesar de que muchos reconocieron el riesgo potencial de manipulación de factores, debido a la movilidad de los activos financieros. Por tanto, se considera importante tomar en consideración los activos financieros en el sector financiero, en el bancario y de seguros.

Finalmente, se estudió el factor *ventas*. En este punto, la Comisión también expresó su interés por conocer el punto de vista de los expertos nacionales en torno a: (i) si deben tomarse en consideración las ventas en la fórmula de reparto y en caso afirmativo, si esto debe de ser en función de su origen o de su destino; (ii) si se debe atender al factor ventas pero adaptado en función de un factor macroeconómico (PIB); (iii) si debe abandonarse la idea de tomar en consideración el factor ventas.

Los divergentes puntos de vista aportados en torno al tema obligan a convocar nuevas reuniones de este subgrupo relativo al mecanismo de reparto.

Imposición de los grupos de empresas

Los trabajos del subgrupo se han centrado en sus últimos encuentros en los siguientes *aspectos*:

- La naturaleza opcional de la base imponible común consolidada (BICC), acompañada de una consolidación obligatoria. Este constituye el enfoque priorizado por la Comisión, a pesar de que muchos Estados no lo apoyan, debido fundamentalmente a la complejidad que conlleva la gestión de dos sistemas separados.
- Las modalidades prácticas ligadas al ejercicio de la opción. Se plantean diversas dudas: (a) ¿quien solicita la aplicación de la base imponible común consolidada dentro del grupo de empresas?; (b) ¿a que administración debe dirigirse la solicitud?; (c) ¿debe existir un acuerdo entre todas las empresas que forman el grupo?
- El tratamiento que deben recibir las pérdidas conjuntas de un grupo. Es importante decidir si serán objeto de reparto o permanecerán en el grupo en vista a compensarlos con los beneficios consolidados posteriormente.
- El problema planteado por las entidades o empresas que entran o salen de formar parte del grupo y su relación con la idea de que el grupo sea considerado una entidad única o un conjunto. No parece que los expertos nacionales se muestren favorables a considerar el grupo una entidad única.

La Comisión presentó su documento de trabajo a este subgrupo.

En relación a los *criterios* empleados para considerar una empresa parte de un grupo, se barajan los derechos de voto o el volumen de acciones o la participación. En términos generales, todos se posicionan a favor de normas sencillas que se mantengan en todo el ejercicio fiscal.

Por otra parte, la posibilidad de *dividir el ejercicio fiscal* en dos partes a fin de considerar las incorporaciones o abandonos de empresas que se produzcan en un grupo, fue considerada incongruente con la idea según la cual, la obligación de consolidación debe ser ininterrumpida durante todo el ejercicio fiscal. También fue rechazada por ser administrativamente compleja. De todo ello se concluye que las incorporaciones de nuevas empresas al grupo serán consideradas de cara a la consolidación, a partir del ejercicio siguiente a su incorporación,

mientras que las empresas que abandonen el grupo interrumpirán su consolidación en el ejercicio fiscal anterior a su abandono.

La Comisión propone que la empresa no sea excluida de la consolidación si su umbral (medido en derechos de voto) es inferior al umbral requerido (75%) durante algunos días, a condición de que en ningún caso sea inferior a 50% y que al finalizar el ejercicio, se alcance de nuevo el umbral requerido. Esta propuesta ha sido criticada porque se considera incoherente con la idea de la base imponible común consolidada, dado que se aplicarían normas distintas en función de si el no respeto del umbral se produce en la mitad o al final del ejercicio. Por todo ello, se ha optado por exigir un umbral intermedio combinado con un umbral mínimo (de por ejemplo 50%).

En relación al *tratamiento de las pérdidas*, la mayoría de los expertos nacionales consideran que el enfoque más adecuado es que las pérdidas permanezcan en el grupo. No obstante, existe una preocupación respecto a la forma de actuar en el supuesto en el que dentro de un grupo de empresas rentable o que produce beneficios, una empresa deficitaria abandona el grupo, puesto que en base a esta norma las pérdidas permanecerían en el seno del grupo, y los Estados miembros en los cuales se sitúan las empresas rentables del grupo se verían perjudicados por obtener menos ingresos fiscales, creando una situación de desventaja. Para evitar este tipo de situaciones, el Estado miembro en el que se sitúe la empresa deficitaria que abandone el grupo, debería "indemnizar" al resto de los Estados miembros.

El último asunto de debate en este subgrupo son las *transacciones intra grupo*. Algunos expertos consideran que carece de sentido la eliminación de los beneficios generados a través de operaciones inter-

nas (intra-grupo), y que en su lugar deberían de eliminarse las transacciones internas completamente. No obstante, dicha solución no parece muy viable, sobre todo cuando se trate de la prestación de servicios intra-grupo. Parece clara la opinión en favor de que en los resultados consolidados no sean tomados en consideración ingresos y gastos que se generan intra-grupo, a pesar del problema planteado por el supuesto de servicios prestados entre empresas del grupo.

En relación a la *reorganización de empresas*, el enfoque más apoyado es el de la distinción entre la cesión de acciones y cesión de activos, dado que la cesión de acciones no debería poner en juego la imposición de las plusvalías si se prevén normas para la exención de las plusvalías generadas por la cesión de títulos de participación en la base imponible común consolidada, mientras que la cesión de activos sería gravada.

Algunos consideran que la existencia de diferentes tipos impositivos en los Estados miembros constituye un incentivo para la transferencia de activos en el caso de que los beneficios posteriores sean gravados a un tipo inferior. Esto podría ser evitado, en opinión de algunos, si la base imponible común consolidada fuera adoptada junto con una armonización de los tipos o la fijación al menos, de unos tipos mínimos.

Administración de la base imponible común consolidada

La Comisión ha presentado los elementos más importantes del marco administrativo y legal. Se está planteando el sistema de "ventanilla única" para que el grupo de empresas que participe en la base imponible común consolidada solo deba contactar con la administración de un Estado miembro en todas las etapas relativas al procedimiento (regis-

tro, entrega de declaraciones fiscales, etc.). Las actividades que solamente pueden ser gestionadas con y por la administración local constituirán una excepción.

El hecho de que el grupo de empresas opte por la base imponible común consolidada a través de la presentación de una única solicitud ante una de las administraciones fiscales, obliga a plantearse la solución a eventuales litigios entre contribuyentes y administraciones fiscales en relación a las condiciones que deben ser cumplidas por los grupos de empresas para que les sea posible participar en la base imponible común consolidada. En este sentido, es fundamental, en aras a la simplificación al máximo del sistema, establecer un dispositivo de auto-evaluación por parte del contribuyente, que valore si el grupo de empresas reúne las condiciones para la participación en la base imponible común consolidada. Igualmente, se debería prever un sistema de resolución de litigios para afrontar los hipotéticos desacuerdos entre administraciones.

En relación a la presentación, por parte de los grupos de empresas, de *información adicional y anexos* en las declaraciones fiscales, la Comisión ha solicitado la colaboración de los Estados miembros, para conocer el tipo de documentos que son necesarios en las declaraciones fiscales. Algún experto nacional alertó sobre el riesgo de que existan normas diferentes entre los Estados miembros, dado que este contexto podría derivar en una carrera por la simplificación al máximo de las formalidades fiscales con el fin de atraer a las empresas a su territorio (forum-shopping).

Para llevar a cabo sus sistema de *ventanilla única*, los servicios de la Comisión consideran que debería ser la empresa matriz de un grupo (siempre que el grupo no elija otra empresa), la que presentaría la declaración fiscal consolidada ante la admi-

nistración fiscal de su Estado miembro de residencia, que se convertiría en la "autoridad fiscal principal", que en base a sus informaciones sobre la base consolidada, su reparto y cálculo, sería la responsable general de la reevaluación, así como cualquier tipo de control que fuera necesario llevar a cabo dentro del grupo de empresas.

RESULTADOS DE LA REUNIÓN DE 27 Y 28 DE SEPTIEMBRE

Participaron en esta undécima reunión que tuvo lugar en Bruselas, los representantes de todos los Estados miembros de la Unión, siendo presidida la misma por los servicios de la Comisión Europea.

Se debatieron dos documentos de trabajo presentados por la Comisión, el primero sobre posibles elementos de un esquema técnico de la base imponible común consolidada y el segundo sobre la información o "input" que las administraciones de los Estados podrían aportar a la Comisión para que ésta lleve a cabo la evaluación de impacto necesaria a la hora de presentar su propuesta sobre la imposición de las sociedades en la UE. Asimismo, el subgrupo que analiza la cuestión del mecanismo de reparto (subgrupo 6) presentó los avances habidos desde su última reunión de junio de 2007.

Por ser el punto más interesante de la reunión de los días 27 y 28, se resume en las siguientes líneas el documento de trabajo² de la Comisión sobre los posibles elementos de un esquema técnico de la base imponible común consolidada.

En referencia a la estructura básica de la base imponible común consolidada, la Comisión realiza

²) Documento de Trabajo de la Comisión, ACCIS/WP057\doc\fr. ACCIS: ébauche d'un cadre technique: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_fr.pdf

las siguientes consideraciones:

- El instrumento legal más adecuado para regular la estructura básica de la base imponible común consolidada sería la Directiva, adoptada sobre la base jurídica del artículo 94 del Tratado CE (aproximación de legislaciones) que debería ser aprobada por unanimidad en el Consejo. La Directiva sería una norma de carácter básico y debería ser desarrollada por normas de implementación, que se adoptarían a través del procedimiento de Comitología³.
- En lo referente a la relación entre las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) con la base imponible común consolidada, si tomamos en cuenta que la mayoría de las sociedades basan la compatibilidad en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el Estado, la Comisión ha considerado que es imposible establecer una relación formal entre las NIC/NIIF y la base imponible. Por lo tanto, la norma comunitaria definiría la base imponible pero no definiría la metodología para ajustar las cuentas, dejando que esta se defina en base a los PCGA.

³ El término «comitología» o «procedimiento de comitología» hace referencia a los procedimientos mediante los cuales la Comisión ejerce las competencias de ejecución que le son conferidas por el poder legislativo (el Parlamento Europeo y el Consejo), con ayuda de los comités de «comitología», compuestos por representantes de los Estados miembros. Dichos procedimientos se describen en la Decisión sobre Comitología, Decisión del Consejo de 28 de junio de 1999 por la que se establecen los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión (1999/468/CE). DOUE, C n 255, de 21.10.2006. Existen varios tipos de Comités (Comité Consultivo, Comité de Gestión, Comité de Reglamentación y Comité de Reglamentación con Control). Los Comités de Reglamentación se aplican a supuestos como éste, en casos en los que se desarrollan medidas de alcance general cuyo objetivo sea aplicar elementos esenciales de actos de base

- La Directiva sería aplicable a las empresas de la UE que están sujetas al Impuesto sobre sociedades (o similares). También a las empresas de terceros países con forma similar a las empresas de la UE y que estén sujetas al impuesto sobre sociedades de uno o varios Estados miembros. Se elaborarían varios Anexos (una relativa a los tipos de empresas de la UE, la segunda sobre impuestos sobre sociedades en la UE y la tercera sobre empresas de terceros países similares a las de la UE). Los Anexos, especialmente el relativo al tipo de empresas de terceros países, podrían ser actualizados anualmente a través del procedimiento de la Comitología.
- Las empresas residentes en la UE podrían acceder a la base imponible común, mientras que las no residentes podrían solicitarlo a través de sus establecimientos permanentes en la Unión. La opción de la base imponible común tendrá una validez de 5 años, con posibilidad de prórroga durante 3 más.
- Si una empresa o un grupo de empresas sujeto a la base imponible común es absorbido/a por otro grupo que no ha optado por la base imponible, la base imponible común se seguirá manteniendo hasta el final del periodo de validez, tras lo cual la empresa o grupo absorbente decidirá si continúa con la opción de la base imponible común. En opinión de la Comisión no parece razonable la opción de que el grupo o empresa absorbente que no aplica la base imponible común imponga de inmediato su sistema.
- Las empresas que hayan optado por la base imponible común quedarán sujetos al impuesto sobre sociedades en base a su renta mundial, mientras que las empresas no residentes

pero que hayan optado por la base imponible común a través de sus establecimientos permanentes, quedarán sujetos al impuesto sobre sociedades en base a las rentas atribuibles a sus establecimientos permanentes en la UE. Se prevé que la Directiva ofrezca la definición del establecimiento permanente en base al modelo seguido por la OCDE. No obstante, tampoco se descarta que a través de la comitología, se elaboren definiciones más detalladas.

En general, y aun reconociendo el gran esfuerzo llevado a cabo por la Comisión para diseñar los elementos fundamentales de un esquema técnico de la base imponible común consolidada, los Estados miembros entienden que no es lo suficientemente detallada en algunas cuestiones.

Por otra parte, en principio, los Estados miembros parecen apoyar la filosofía de la Comisión Europea a favor de la simplicidad, a pesar de que la complejidad del tema lo dificulte. No parece haber demasiado consenso con respecto a la idea de que las sociedades basen la compatibilidad en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) de carácter nacional. Dado que las normas de contabilidad no estén armonizadas, la Directiva debería ser lo más detallada posible y ofrecer una batería de principios básicos para los casos en los que existan dudas, con objeto de evitar que las sociedades acudan a las normas nacionales de contabilidad.

Que la Comisión acuda a la Comitología para elaborar normas de implementación, parece ser el escollo más importante a superar para los Estados miembros. Para rechazarlo, algunos Estados miembros alegan que sus sistemas constitucionales exigen que la legislación fiscal sea sometida a aprobación del parlamento. Otros cuestionan las implicaciones

de la aprobación de las normas por mayoría cualificada en el seno de los Comités, cuando la fiscalidad es un área que en la que cualquier propuesta según el Tratado, debe ser aprobada por unanimidad de los Estados miembros en el Consejo. Por todas estas razones, la Comisión se muestra de acuerdo con los Estados miembros en profundizar más en torno al análisis de la conveniencia de la aplicación del procedimiento de Comitología, aunque recuerda que se limitará al debate técnico, puesto que el análisis de oportunidad política del uso del procedimiento de la Comitología en un tema como este deberá tener lugar en el Consejo.

En relación a la renta imponible de las sociedades individuales, la propuesta de la Comisión recopila los principales elementos debatidos en el subgrupo sobre el tema:

- La base imponible consistirá en la diferencia entre la renta sujeta a impuesto (restando la renta exenta del impuesto) y los gastos deducibles y otros elementos deducibles. En aras a la claridad, la renta y los gastos deducibles se calcularán excluyendo el IVA.
- La base imponible será calculada sobre una base anual.
- La renta será calculada en términos generales, incluyendo todo tipo de renta, monetaria o no, incluyendo los resultados de explotación, dividendos, intereses, cánones, subvenciones y ayudas, donaciones, etc.
- Los gastos deducibles serán aquellos incurridos por el contribuyente y que se inscriben en las actividades de producción, conservación o mantenimiento de rentas, incluyendo aquí los gastos de investigación y desarrollo.

- La Comisión sugiere que la definición de los gastos deducibles vaya acompañada de una lista (en forma de anexo) de gastos no deducibles, entre los que figurarían entre otros: redistribución de beneficios, reembolso de fondos propios o préstamos, el 50% de los costes de recepción y representación, etc.
- Los gastos de personal serían tratados como gastos de explotación, mientras que el Estado miembro, cuando lo considere necesario, deberá someterlo al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- En relación a los gastos incurridos para las necesidades de explotación, estos comprenderán los gastos en activos materiales e inmateriales, los activos financieros y los derechos adquiridos por el contribuyente a título oneroso que pueden valorizarse independientemente y que se inscriben en el marco de actividades de producción, conservación o mantenimiento de las rentas en un periodo superior a 12 meses.

En este apartado, el mayor debate giró en torno a la *relación de la base imponible y las normas de contabilidad financiera*.

La Comisión considera que la mayoría de las empresas realizarán el cálculo de la base imponible en función de la contabilidad financiera basada en los principios de contabilidad generalmente aceptados en su Estado, o en las Normas Internacionales de Información Financiera si tienen por costumbre usarlas. Estas cuentas serían después ajustadas (a través de lo que la Comisión ha denominado “puente” o “pasarela”) con objeto de cumplir con los requisitos de la Directiva y calcular una base común. La base imponible común consolidada no definirá todos los puentes o pasarelas a las normas de con-

tabilidad nacionales, sino el resultado final, es decir, la base imponible.

Algunos Estados miembros resaltaron que este mecanismo propuesto por la Comisión se contradice los objetivos de simplificación y reducción de costes de conformidad que la base imponible común consolidada persigue.

La Comisión defiende su propuesta alegando que la coexistencia de 27 diferentes pasarelas (una por Estado miembro) no parece especialmente problemática para las empresas, tal y como se ha demostrado en los debates que se han mantenido con el mundo empresarial en el seno de este Grupo de Trabajo sobre la base imponible común consolidada.

La Comisión entiende que diseñar una pasarela en términos de “balance de la situación fiscal” dependerá de las técnicas legislativas pero que al final siempre dará como resultado la misma base imponible. Independientemente de que se defina la base en función de la comparación de los balances de situación de apertura y de cierre, o del balance de situación fiscal, lo más probable es que el punto de partida en ambos casos sean las cuentas financieras calculadas en base a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el Estado.

En lo que respecta a la *amortización*, la Comisión presentó una propuesta de compromiso, sistema bajo el cual los activos a largo plazo, como los edificios, deberían ser amortizados de forma individualizados, mientras que los de corto y medio plazo podrían amortizarse de forma agregada (“pooling”)

En general, la base amortizable comprendería los costes de adquisición, construcción y mejora de un inmovilizado, adquiridos para las necesidades

de explotación. Los costes adicionales, como los honorarios, el transporte y similares también estarían incluidos.

En el caso de la amortización de los activos en forma individualizada, la Comisión propone que para que un activo sea considerado de largo plazo, su vida útil se prolongue hasta los 25 años o más. En general, dicho plazo ha sido considerado excesivo y hubo propuestas para rebajarlo, por ejemplo a 10 años, por ser el periodo medio que necesitaría un activo amortizado de forma agregada. Asimismo, para la amortización de activos de forma individualizada, la Comisión propone que los costes de adquisición o construcción rebasen los 5 millones de euros. Algunos recalcaron que este umbral puede ser problemático para las empresas que amortizan activos muy caros con una vida útil muy corta.

La amortización de forma agregada es generalmente aceptada por los Estados miembros. Algunos recalcan que será difícil encontrar un tipo satisfactorio para todos, puesto que en el pool o grupo se incluyen activos muy diferentes, a menudo con una vida útil muy prolongada. Por una parte, un experto nacional consideró que dado que el método de amortización agregada se aleja de los métodos de contabilidad, la preparación del balance de la situación fiscal podría resultar complicada y no se alienaría con el objetivo de simplificación que subyace en el sistema de la base imponible común consolidada. Por otra parte, un Estado miembro con experiencia en la aplicación del sistema de amortización agregada subrayó las dificultades que se podrían derivar en la división del pool o grupo entre dos empresas en el caso de que haya una separación debido a un proceso de reorganización.

Finalmente, dado que en la amortización agregada se produce de manera automática la desgra-

vación fiscal a la reinversión, puede ocurrir que haya una diferencia de trato de las empresas de un Estado miembro dependiendo de si se acogen a la base imponible común consolidada o al sistema fiscal "normal" del Estado miembro. En este punto, la Comisión recordó que la elección que realice la empresa a favor de la base imponible común consolidada conlleva una serie de consecuencias, tanto positivas como negativas, pero que no por ello las diferencias con respecto al sistema del Estado miembro deben ser consideradas necesariamente discriminatorias.

La consolidación es otro de los temas abordados por el documento de trabajo de la Comisión. Así, el documento destaca algunos de los principales beneficios de la base imponible común que derivarían de la consolidación fiscal. La consolidación fiscal sería obligatoria para todas las sociedades que opten por la base imponible común consolidada cuando tengan sociedades participadas que califiquen para ello (al menos un 75% de los derechos de voto, mantenidos directa o indirectamente) o un establecimiento permanente en otro Estado miembro. Para calcular el nivel de participación indirecto, se multiplicará cada porcentaje de tenencia.

La consolidación se aplicaría a toda la base imponible de todos los contribuyentes de un grupo, incluyendo a la matriz residente en la UE y sus participadas residentes en la UE (incluyendo los establecimientos permanentes), independientemente de que la matriz residente en la UE esté controlada por otra matriz de fuera de la UE. También aplicaría a un conjunto de sociedades residentes en la UE bajo el control de una matriz de fuera de la UE. Además, la consolidación fiscal aplicaría a los establecimientos permanentes (o a un establecimiento permanente y una sociedad participada) de una sociedad o grupo de fuera de la UE establecidos en dos Estados Miembros.

Parece que los Estados miembros están preocupados por el hecho de que la pertenencia a un grupo dependa exclusivamente de los *derechos de voto*. Consideran algunos, que esto podría dar lugar a oportunidades para la evasión fiscal de los contribuyentes. Se propusieron otros criterios alternativos, como los derechos económicos (por ejemplo, las participaciones en la empresa).

Se criticaron *las definiciones* de "opción" y "consolidación" (un umbral menor de 50% para la aplicación obligatoria de las normas de la base imponible común consolidada para empresas controladas pertenecientes a un grupo que opta por la base imponible común consolidada, así como un umbral mayor de 75% para la consolidación). La Comisión es consciente de la complejidad del sistema pero recordó las discusiones que se han venido desarrollando en el subgrupo sobre la materia. Se consideró oportuna en su momento, la aplicación del principio de universalidad, es decir, aplicar la base imponible común consolidada a todas las empresas o a ninguna (all-in, all-out), para evitar el uso abusivo del sistema. No obstante, algunos expertos nacionales recordaron que para luchar contra los abusos, sino como un incentivo, y aplicando un umbral tan elevado daría lugar a un acceso restringido al sistema.

Algunos expertos nacionales consideraron que la división del ejercicio fiscal en dos partes para acoger a las empresas que pasan a formar parte del grupo puede resultar contraproducente de cara a la simplicidad.

En relación al *tratamiento de las pérdidas trasladadas de ejercicios anteriores* (por ejemplo, cuando la empresa aún participara en la base imponible común consolidada), el documento de trabajo considera que estas pérdidas deben cercarse lo más posible. Puede ocurrir que una empresa no obtenga

suficientes beneficios para compensar las pérdidas trasladadas de ejercicios anteriores y que las mencionadas pérdidas no puedan ser trasladadas a futuros ejercicios debido a que las normas nacionales permiten hacerlo solo de manera puntual, caso que podría acarrear problemas legales. A este respecto, la Comisión considera que esta situación de potencial discriminación ya ocurre en algunas legislaciones nacionales. En este punto, volvió a incidir en el carácter opcional del sistema de la base imponible común consolidada y recordó que la elección que realice la empresa conlleva una serie de consecuencias, tanto positivas como negativas, no necesariamente discriminatorias.

En relación a la renta extranjera y la exención de algunas participaciones, en su documento de trabajo la Comisión ha tomado en consideración los acuerdos actualmente vigentes con los terceros países. Las normas sobre las rentas extranjeras que se incluirían en la futura Directiva deberían de asegurar un adecuado nivel de protección de la base imponible, limitando los riesgos de conflicto con los acuerdos bilaterales en vigor. Incluso se prevé permitir en casos concretos que los Estados miembros dejen en suspenso la aplicación de la Directiva, con objeto de respetar las obligaciones previstas en los acuerdos.

La renta extranjera será incluida en la base imponible común consolidada en base al principio de imposición de renta mundial, aunque una parte de la misma quede exenta.

En concreto, se considerarán los siguientes ingresos:

- renta proveniente de establecimientos permanentes
- renta proveniente de acciones importantes

- renta proveniente de acciones en cartera
- otra renta "pasiva": cánones, patentes, intereses, etc.

Por otra parte, es importante la distinción entre la renta extranjera proveniente de terceros países o y la renta extranjera proveniente de la UE. Cuando se trata de renta extranjera proveniente de terceros países quedarán exentos de la base imponible común consolidada, la renta proveniente de acciones importantes y la renta proveniente de establecimientos permanentes. Los otros tipos de renta serán gravados. En cuanto a la renta extranjera proveniente de la UE, si la renta se deriva de un establecimiento permanente, ésta siempre será consolidada con la base imponible del grupo o la empresa individual. Por su parte, la renta proveniente de acciones importantes se consolidaría si se cumplieran las condiciones de participación (75% de los derechos de voto). En caso contrario, seguirían el tratamiento aplicable a la renta extranjera proveniente de un país tercero. En relación a la renta proveniente de acciones en cartera sería tratada como renta extranjera de un país tercero, al igual que la otra renta pasiva, salvo que se cumplieran las condiciones para la consolidación.

La Comisión aclaró que la aplicación de los Convenios de Doble Imposición prevalece sobre las normas de la base imponible común consolidada. En general, parece existir preocupación entre los Estados miembros sobre los posibles conflictos que surgirían entre la aplicación de los Convenios de Doble Imposición y las normas relativas a la base imponible común consolidada.

En vista de las dudas de los Estados miembros, la Comisión ha solicitado comentarios escritos a los expertos nacionales, fundamentalmente en relación a las medidas anti-abusivas que el sistema debería in-

cluir en aras a evitar un uso interesado de la base imponible común consolidada, así como el tratamiento de la renta proveniente de acciones en cartera.

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

II.1. TIPOS REDUCIDOS

INTRODUCCIÓN

El 5 de julio de 2007, la Comisión presentó una nueva Comunicación sobre los tipos reducidos de IVA⁴.

Este documento de la Comisión retoma la cuestión de la situación de los tipos reducidos del IVA en la Unión Europea, tras la Directiva aprobada en febrero de 2006, Directiva 2006/18/CE⁵. Esta Directiva prorrogó por tercera vez, y hasta finales de 2010 los tipos reducidos a los servicios de gran intensidad de mano de obra, a título experimental. Asimismo, permitió que se aplicara el tipo reducido a los servicios de calefacción urbana, siguiendo el mismo procedimiento empleado que para el gas natural y la electricidad. Sin embargo, no se logró un acuerdo en torno a todas las reformas ideadas por la Comisión, quedando aparcada la racionalización de la estructura de los tipos reducidos, así como la opción de aplicar los tipos reducidos al sector de la vivienda y de la restauración.

La actual Comunicación de la Comisión, cumple el mandato dado por el Consejo en la mencionada

⁴ COM (2007) 380, de 5.7.2007, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre los tipos del IVA distintos al tipo normal.

⁵ 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. DO L n° 51, de 22.02.2006, Pág. 12. http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2006/l_051/l_05120060222es00120013.pdf

Directiva, de presentar un informe de evaluación sobre las repercusiones de los tipos reducidos aplicados a los servicios suministrados localmente (incluidos los servicios de restauración) y fundamentalmente, su relación con la creación de empleo, el crecimiento económico y el buen funcionamiento del mercado interior.

Recordemos que la estructura actual del IVA fue adoptada en 1992, con el objeto de eliminar los controles fronterizos y de crear un mercado interior.

En base a este sistema, los Estados miembros aplican un tipo único normal (mínimo 15%). Además de este, pueden aplicar uno o dos tipos reducidos, nunca inferiores a 5% y únicamente cuando se trate de entregas de bienes y prestaciones de algunas categorías de servicios. Esta estructura básica se convierte en compleja debido a las exenciones temporales diferentes concedidas por el Consejo a los Estados miembros al margen del sistema general.

Para cumplir con el mandato encomendado, la Comisión encargó el estudio a un grupo de reflexión externo. Las conclusiones del mencionado informe de evaluación, así como los puntos para el debate y posibles estrategias para el futuro en el ámbito de los tipos reducidos, se resumen en las siguientes líneas.

CONCLUSIONES PRINCIPALES DEL INFORME DE EVALUACIÓN

- El tipo único de IVA es la mejor opción estratégica desde el punto de vista económico. Aplicar tipos más uniformes implica que (i) los costes de cumplimiento serán más bajos para las empresas y las administraciones fiscales y (ii) permitirá reducir las distorsiones del mercado interior.
- Los tipos reducidos de IVA aportan ventajas a grupos específicos. Concretamente, los servicios suministrados localmente (y la restauración), son ámbitos en los que un tipo reducido del IVA puede ser beneficioso. Las ventajas de ese tipo reducido sobre los mencionados sectores son mayores en los Estados miembros en los cuales el impuesto sobre renta marginal y los tipos del IVA son más elevados. Del estudio se deriva igualmente que la aplicación de tipos de IVA diferentes en los servicios suministrados localmente no inciden en el funcionamiento del mercado interior. No obstante, no es tan clara la situación en relación a los servicios de restaurantes y hoteles, pues además de dirigirse al consumo nacional, pueden afectar al turismo entre Estados miembros.
- La aplicación de tipos reducidos de IVA en los sectores en los que se empleen a un gran número de trabajadores no cualificados o poco cualificados reporta beneficios permanentes al empleo, a pesar de que las ventajas globales son poco trascendentes. En este sentido, es un dato importante que los sectores afectados representan una pequeña parte del empleo poco cualificado.
- En relación al argumento recurrente de que los tipos reducidos de IVA mejoran la equidad, el estudio considera que para mejorar la distribución de la renta en un Estado miembro, los tipos reducidos del IVA solamente son eficaces cuando los gastos de consumo en bienes/servicios sujetos a un tipo reducido (en relación con el total de los gastos de consumo) difieren mucho entre los grupos con ingresos bajos y elevados y la diferencia se mantiene estable en el tiempo. Por ello, los tipos reducidos son menos eficaces en aque-

llos países en los que ya existe una gran igualdad entre las rentas.

- El estudio subraya que los tipos reducidos generan importantes costes de cumplimiento para las empresas y las autoridades fiscales, dado que a menudo se producen casos dudosos.
- En opinión de los expertos que han elaborado el informe, otras actividades o instrumentos, tales como las subvenciones directas, consiguen los mismos objetivos que los tipos reducidos del IVA, pero con un coste menor. No obstante, en comparación con los tipos reducidos, estas medidas alternativas pueden ser menos seguras como solución permanente.
- La recomendación del informe es que los Estados miembros analicen con detenimiento todas las opciones para fomentar el consumo de bienes o servicios específicos, dado que a menudo otras herramientas, en comparación con los tipos reducidos, son más onerosas para los presupuestos públicos.

De todo ello la Comisión concluye que los tipos reducidos de IVA, pueden resultar prácticos para los servicios localmente suministrados, si están debidamente orientados y cumplen determinadas condiciones de mercado. Las repercusiones en el empleo son limitadas. En relación a los servicios de restauración, se recuerda la prudencia necesaria para así valorar el efecto que en algunas ocasiones se puede producir sobre el sector turismo.

EL FUTURO Y LA ORIENTACIÓN EN EL DEBATE POLÍTICO

Con las conclusiones extraídas del estudio de

evaluación independiente, la Comisión trata de convertir los resultados en reflexiones operativas que puedan animar el debate político entre los Estados miembros.

Su posición es favorable a la aplicación de un tipo único a todos los bienes y servicios como solución desde el punto de vista económico, pero a su vez es consciente que debido a consideraciones estratégicas, no es posible aplicar este enfoque tan sencillo.

Las reflexiones de la Comisión giran en torno a los siguientes temas:

1. Aunque los tipos reducidos puedan ser elementos de distorsión desde el punto de vista económico y de la competencia, la realidad es que todos los Estados miembros las aplican, por razones diversas. La legislación comunitaria actual no presenta un enfoque estructurado y lógico de los tipos reducidos y se ha limitado a reflejar la situación existente en los Estados miembros en los años noventa. Ello significa que también los Estados miembros deberán repasar las motivaciones que fundamentan la aplicación de los tipos reducidos en cada caso. En el ámbito comunitario, la reflexión acerca de los tipos reducidos deberá girar en torno a tres ejes: (i) la contribución a la Estrategia de Lisboa; (ii) los imperativos del mercado interior; (iii) el grado de flexibilidad que podrá ser permitido a los Estados miembros.
2. El IVA nunca ha sido un impuesto del todo armonizado a pesar de que se aplique a las entregas de bienes y la prestación de servicios en el mercado interior. Cuando se acordó la armonización del IVA en 1992, ésta se fundamentó en el principio de evitar el falsea-

miento de la competencia al crear el mercado interior, así como sobre la base de la opinión de que una mayor armonización era indispensable para establecer el régimen "definitivo" del IVA basado en la imposición en origen.

Dado que la instauración del régimen "definitivo" está siendo más complejo de lo previsto y no se prevé solución a medio ni largo plazo, la Comisión se ha centrado en otras prioridades, tales como modificar la norma sobre el lugar de prestación de los servicios, para situarlo en el Estado miembro de consumo, a fin de evitar los efectos económicos de las diferencias de tipos de IVA.

Por todo ello, no parece necesario el mismo nivel de armonización que el propuesto en 1992, posibilitando una mayor flexibilidad en base al principio de subsidiariedad, siempre que no existan riesgos de distorsión y de costes de cumplimiento desproporcionados.

Existe un margen para conceder una mayor autonomía a los Estados miembros en la determinación de los tipos reducidos para servicios locales que no pueden prestarse a distancia, mientras que el margen de autonomía es reducido en los servicios y bienes que se pueden prestar a distancia.

3. El pleno desarrollo del mercado interior significaría que puedan circular y puedan intercambiarse los bienes y servicios en la UE sin que se falsee la competencia ni se generen costes que puedan complicar el acceso al mercado interior. El falseamiento de la competencia puede producirse a nivel de las empresas y a nivel de los Estados miembros. Los servicios prestados localmente parecen tener un impacto transfronterizo escaso o nulo, mientras que los servicios de hostelería y restauración parecen situarse en el límite. A pe-

sar de que las diferencias en los tipos podrían alterar la capacidad de generar ingresos de los Estados miembros, un grado de diferencia en los tipos es tolerado. En este sentido, siguiendo esa pauta, el Consejo de Ministros ha aceptado hasta ahora diferencias en el tipo normal y en el tipo reducido.

La Unión Europea, por lo tanto, a través de la no regulación de los tipos reducidos, expone a los Estados miembros al riesgo de falseamiento de la competencia. Siendo una opción, es un hecho que actualmente la mayoría de los Estados miembros aplican tipos reducidos.

Por todo ello, aunque la diferencia de tipos puede causar distorsiones en la competencia, algunas de ellas pueden ser consideradas compatibles con el mercado interior. Debe llevarse a cabo un análisis caso por caso, dado que las actividades de carácter más local plantearían menos problemas.

4. Para las empresas, la falta de armonización tiene un precio: es un hecho comprobado que cuanto mayor sea el número de tipos de IVA que aplica una empresa, mayores serán los costes de gestión para la misma. En algunos casos, la importancia de estos costes puede provocar la renuncia de la empresa a operar en otros Estados miembros, produciéndose un efecto negativo en la consecución de los objetivos de la Estrategia de Lisboa, a favor del crecimiento, la competitividad y el empleo. Si se produce una tendencia hacia una mayor flexibilidad a la hora de aplicar los tipos reducidos de IVA, esta debe de ir acompañada de una simplificación de las normas aplicables, que permitan una mayor transparencia y la disminución de los costes de cumplimiento. En este sentido, la Comisión subraya en su documento, la favorable

acogida de la idea de “ventanilla única” para las gestiones relativas al IVA, pero se lamenta de que no haya sido aún aprobada por el Consejo.

En opinión de la Comisión, de estas reflexiones se extrae la idea principal que debe guiar el futuro debate: De una parte, y a pesar de que la estructura uniforme de tipos cuenta con un sólido fundamento económico, existen otros factores económicos reales y válidos a favor de los tipos reducidos de IVA. De otra parte, en el contexto actual parece imposible eliminar los tipos reducidos aunque es claro que no son la mejor manera de afrontar el carácter regresivo del IVA. Un equilibrio entre los razonamientos político y económico es necesario.

Los objetivos que debería tener en cuenta el sistema futuro serían fundamentalmente los siguientes:

- Igualdad de trato entre Estados miembros, poniendo fin a exenciones específicas para cada país.
- Respetar la voluntad política de algunos Estados miembros a favor de tipos muy reducidos, incluso nulos (para fines sociales).
- Reconocer las dificultades para transferir un producto de una categoría a otra (debido a la gran diferencia existente a menudo entre el tipo normal y el reducido).
- Diseñar una lógica clara para aplicar el tipo reducido.
- Alcanzar un mayor equilibrio entre la flexibilidad y la reducción de los costes de cumplimiento.

Tras este análisis del contexto actual y definir los objetivos que debe lograr el sistema del futuro, la

Comisión lanza la siguiente propuesta que tendría una estructura con tres tipos:

1. Establecer un tipo muy bajo (entre 0% y 5%) para bienes y servicios de primera necesidad. Habría un gran debate en torno al ámbito de aplicación, pero se debería limitar a las necesidades básicas del ciudadano y guiarse por criterios exclusivamente sociales (por ejemplo los productos alimenticios)
2. Utilizar un segundo tipo con otros fines (entre 10% y 12%), que no sean de necesidades básicas pero que deban recibir un trato preferente por otros motivos. Se incluirían en esta categoría: los servicios culturales y educativos, el transporte público, energía, medio ambiente, etc. Sería un tipo facultativo para los Estados miembros, con el objeto de proteger las opciones políticas de los mismos.
3. Es muy importante mantener la diferenciación entre las categorías de bienes y servicios a los que se pueden aplicar los diferentes tipos, para limitar los casos dudosos al máximo. Se prevé que el tipo reducido se aplique por categorías completas y no a parte de las mismas. Para compensar esto último, se prevé ampliar el número de categorías.

Tal y como se ha mencionado, la selección de las categorías que se desean incluir en un tipo u otro dependen de las opciones políticas de los Estados miembros (sectores como la vivienda, restauración, ropa infantil, etc). Asimismo, según la Comisión, la diferenciación de tipos en algunas categorías (por ejemplo, libros) pueden influir directamente en el mercado interior. Es por ello, que merece reflexionar sobre el carácter optativo de los tipos reducidos en aquellas categorías, incluso la opción de que los tipos reducidos sean obligatorios.

Finalmente, es importante el debate acerca de la utilidad de los tipos reducidos de IVA para la promoción de determinados bienes o servicios.

En este sentido, son dos las cuestiones más importantes a debatir desde el punto de vista político:

- (i) Considerando el mayor potencial de distorsión que se deriva de unos tipos reducidos, estos tipos reducidos, ¿deberían ser obligatorios?
- (ii) La coherencia fiscal; ¿tiene sentido aplicar un tipo reducido a un consumo específico (como la electricidad por ejemplo) y a su vez promover su consumo moderado? y ¿es lógico aplicar un tipo reducido a un consumo que es gravado con un impuesto especial específico?

CALENDARIO Y PRÓRROGA

Con esta Comunicación publicada en Julio de 2007, la Comisión pretendía dar inicio a un debate, recabando la opinión de las instituciones europeas para finales de 2007, y planteándose las propuestas legislativas a finales de 2008, con el fin de que fueran adoptadas por el Consejo a finales de 2010, antes de la expiración de las disposiciones que permiten a los Estados miembros aplicar tipos específicos a los servicios de gran intensidad de mano de obra.

Asimismo, cabe destacar que las numerosas exenciones concedidas a los Estados miembros (es decir, disposiciones transitorias, tales como, los tipos cero, tipos superreducidos/tipos intermedios, tipos "Parking"), serán válidos y aplicables hasta que entre en vigor el régimen definitivo (salvo para los Estados que accedieron a la Unión Europea en la última ampliación). Dado que en el contexto actual no existen visos de instaurar el mencionado régimen

definitivo, estas disposiciones transitorias seguirán en vigor hasta que el Consejo adopte una nueva Decisión por unanimidad.

Por todo ello, la Comisión considera oportuno prorrogar las exenciones que están a punto de expirar, hasta finales de 2010, fecha en la que expira la aplicación experimental de tipos reducidos de IVA a determinados servicios de gran intensidad de mano de obra y en la que se prevé que se adoptarían nuevas normas que sustituyan a las disposiciones transitorias.

En este contexto se sitúa la propuesta de la Comisión para una Directiva del Consejo que modifique la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a determinadas disposiciones temporales relativas a los tipos del impuesto sobre el valor añadido⁶. Concretamente, el proyecto legislativo propone que Chipre, Malta, Polonia, República Checa y Eslovenia pueda seguir aplicando una serie de tipos reducidos de IVA hasta 2010:

- Tipos reducidos en sectores que sin duda figurarán en el centro de los debates del Consejo, como la restauración o la vivienda. Ello afecta a la República Checa, Chipre, Polonia y Eslovenia.
- Tipo cero o superreducido para los medicamentos, los libros y los productos alimenticios. Ello afecta a Chipre, Malta y Polonia.

Esta propuesta de Directiva fue presentada por la Comisión también en julio de 2007, junto con el Informe de evaluación que da inicio al debate.

⁶ COM (2007) 381, de 05.07.2007, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a determinadas disposiciones temporales relativas a los tipos del impuesto sobre el valor añadido.
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2007/com2007_0381es01.pdf

La propuesta de Directiva fue planteada por primera vez en la reunión del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas del 13 de Noviembre de 2007, con un infructuoso resultado, puesto que Alemania y Dinamarca se opusieron a la misma.

No obstante, en la sesión del Consejo de Economía y Finanzas de 4 de Diciembre de 2007 se logró un acuerdo unánime sobre la prórroga de estos tipos reducidos de IVA para Chipre, Malta, Polonia, República Checa y Eslovenia hasta 2010.

II.2. MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE DEL IVA

El 7 de noviembre de 2007, la Comisión Europea presentó una propuesta de Directiva del Consejo con el objeto de modificar algunas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido⁷.

La Directiva 2006/112/CE sobre el IVA es una refundición de la Sexta Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y la base imponible uniforme, que había sido modificada más de treinta veces desde su adopción en 1977. La Directiva 2006/112/CE codifica las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE a partir del 1 de enero de 2007 sin modificar la legislación en vigor en cuanto al fondo.

Por lo tanto, la Directiva de 2006 no pone en cuestión el hecho de que el régimen transitorio del IVA actualmente vigente sea sustituido por un régimen definitivo de imposición del comercio entre los Estados miembros, basado, en principio, en la imposición en el Estado miembro de origen de los bie-

nes entregados y de los servicios prestados.

Dado que actualmente no se producen la condiciones satisfactorias y a la espera de que se den para la adopción de ese régimen basado en el origen, el sistema de IVA transitorio mantiene sistemas fiscales diferentes, pero sin controles en las fronteras. El objetivo a largo plazo es disponer de un sistema común de IVA en el que el IVA sea facturado por el vendedor de los bienes, es decir, un sistema basado en el principio de origen.

El sistema transitorio es un sistema basado en el principio de origen para las ventas a los particulares, que pueden ir a realizar sus compras (impuesto incluido) en cualquier lugar de la Unión y llevarse los bienes de nuevo a casa sin tener que volver a pagar el IVA. No obstante, hay algunas excepciones a esta regla general (por ejemplo, la compra de nuevos medios de transporte y la venta a distancia). Para las transacciones entre sujetos pasivos, el sistema sigue basándose en el principio de destino.

La actual propuesta de modificación de la Directiva 2006/112/CE se fundamenta en la necesidad de llevar a cabo adaptaciones puntuales a la Directiva; modificaciones que no implican que se pongan en tela de juicio los grandes principios de la Directiva sobre el IVA, ni son lo suficientemente importantes para justificar una propuesta de Directiva autónoma.

Las adaptaciones se refieren a: (i) IVA aplicable al suministro de gas natural, electricidad, calor y/o frío, (ii) El tratamiento fiscal de las empresas comunes creadas en aplicación del artículo 171 del Tratado CE⁸, (iii) La toma en consideración de determi-

⁷ COM (2007) 677, de 07.11.2007, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2007/com2007_0381en01.pdf

⁸ Artículo 171 del Tratado de la CE: La Comunidad podrá crear empresas comunes o cualquier otra estructura que se considere necesaria para la correcta ejecución de los programas de investigación, de desarrollo tecnológico y de demostración comunitarios.

nadas consecuencias de la ampliación de la Unión y (iv) las condiciones para ejercer el derecho a deducir el IVA soportado.

La propuesta de Directiva se basa en el artículo 93 del Tratado CE⁹, relativa a la armonización de disposiciones fiscales.

EL IVA APLICABLE AL GAS Y LA ELECTRICIDAD

El régimen actual del IVA relativo al gas y la electricidad es regulado por la Directiva 2003/92/CE¹⁰. Con el tiempo, se ha puesto de manifiesto que el ámbito de aplicación de la Directiva es muy restringido, que no se corresponde con la realidad económica, fundamentalmente en lo que se refiere al lugar de imposición del IVA por la entrega de gas natural y la exención de aplicación del IVA en las importaciones de gas natural. Asimismo, es conveniente emplear para el calor y el frío las mismas normas que se aplican para el gas natural y la electricidad.

Cabe subrayar que el régimen especial para las entregas e importaciones de gas natural y electricidad sólo es aplicable en el área de gas natural, a las entregas e importaciones que se realizan a través del sistema de distribución, excluyendo las que se realicen a través de los gasoductos de la red de transporte. Además, el gas entregado e importado

a través de buques de transporte de gas natural, al ser regasificado a su llegada al puerto es redistribuido por los gaseoductos de la red de transporte. Por todo ello, la propuesta considera que el ámbito de aplicación de la Directiva debe ser modificado para incluir en el régimen especial del IVA, las entregas e importaciones realizadas por todo tipo de gasoductos.

También la Directiva debe adaptarse a la entrada en servicio de las primeras redes transfronterizas de calor o frío, a las que parece que acucian los mismos problemas relativos a las entregas e importaciones que a los de gas natural y electricidad. Por esta razón, el régimen aplicable a las entregas de gas natural y electricidad también será aplicado a las redes de calor y/o frío.

En lo referente al lugar de imposición del IVA por las prestaciones de servicios, la Directiva en su redacción actual (en el artículo 56) solo prevé la aplicación de un dispositivo de autoliquidación del impuesto a la provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural y electricidad. No obstante, la propuesta de modificación de la Directiva pretende ampliar el mecanismo de autoliquidación a todas las prestaciones de servicios relacionadas con las redes de electricidad, gas natural, calor y/o frío. Además se pretende aplicar la autoliquidación más allá de las actividades relativas al acceso de redes de distribución.

En base al artículo 102, la Directiva condiciona la posibilidad de aplicar un tipo impositivo reducido en estos ámbitos (gas natural, electricidad y calefacción urbana) siempre que no exista riesgo alguno de distorsionar la competencia. Sin embargo, hoy en día, y sobre todo desde la adopción de la Directiva 2002/93/CE sobre la prórroga de la autoridad de los Estados miembros para aplicar un tipo reducido del IVA sobre determinados servicios de

⁹ Artículo 93 del Tratado de la CE: El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14.

¹⁰ Directiva 2003/92/CE, de 7 de Octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo referente a las normas relativas al lugar de entrega del gas y la electricidad. DOUE, L nº 260, de 11.10.2003.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2003/l260/l26020031011es00080009.pdf>

gran intensidad de mano de obra¹¹. Los artículos 38 y 39 de la Directiva de 2002 establecen criterios para garantizar que el IVA será percibido en el lugar en el que el gas natural suministrado por el sistema de distribución de gas natural y la electricidad sea consumido por el adquirente. Estas normas son suficientes para evitar el falseamiento de la competencia, dado que toman en consideración la singularidad de este tipo de transporte. En base al funcionamiento de la Directiva 2002/93/CE, la presente propuesta de Directiva pretende ampliar la aplicación de estas normas al suministro de calor o frío a través de las redes de distribución. Con idea de mantener el acceso a la información para todos, se propone llevar a cabo la consulta previa al Comité del IVA cuando un Estado miembro desee introducir un tipo reducido al suministro de gas natural, electricidad o calefacción urbana.

EL IVA APLICABLE A LAS EMPRESAS COMUNES

Con objeto de promover la investigación y el desarrollo, el artículo 171 del Tratado CE posibilita que la Comunidad pueda crear empresas comunes o cualquier otra estructura que se considere necesaria para la correcta ejecución de los programas de investigación, de desarrollo tecnológico y de demostración comunitarios.

Las empresas creadas a nivel comunitario para alcanzar objetivos comunitarios en el área de investigación, disponen de una forma específica de financiación, mediante fondos comunes que da lugar a que el IVA soportado en las compras (que generalmente no dan lugar a derecho a deducción) au-

menten indebidamente el presupuesto nacional de algunos Estados miembros. Si las empresas han sido creadas por la Comunidad, tienen personalidad jurídica y reciben subvenciones a cargo del presupuesto comunitario, un trato similar al de los organismos internacionales podría ser la solución.

Es por ello, que la propuesta de Directiva propone que se aplique para este tipo de empresas comunes la exención para los organismos internacionales prevista en el artículo 151.1. a) del Tratado CE.

El artículo 151.1.a) exige para que un organismo internacional se pueda beneficiar de la exención, que éste haya sido creado por al menos dos Estados reconocidos por la UE o una organización internacional existente en el marco de objetivos legítimos perseguidos conjuntamente y que no sea de carácter esencialmente económico.

A pesar de que las empresas comunes no pueden considerarse organismos internacionales en el sentido de lo descrito en el artículo 151, sí se responsabilizan de aplicar políticas comunitarias.

La propuesta de Directiva considera que para evitar el efecto de la imposición de las compras efectuadas por las empresas comunes (sus actividades generalmente no están gravadas con el IVA y el IVA soportado no genera derecho a deducción), es necesario conceder un tratamiento análogo al de los organismos internacionales. Para llevar a cabo la mencionada equiparación, se incluirá un nuevo artículo 151 bis.

LAS CONDICIONES PARA EJERCER EL DERECHO A DEDUCIR EL IVA SOPORTADO

Un principio básico actualmente en vigor es que el sujeto pasivo solo pueda deducir el IVA soportado cuando los bienes y servicios se utilicen a los fi-

¹¹) Directiva 2002/93/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. DOUE, L n° 331, de 7.12.2007.

nes de sus operaciones con derecho a deducción. Asimismo, el Tribunal de Justicia Europeo decidió que un sujeto pasivo tiene derecho a incluir o no (total o parcialmente) los bienes de uso mixto en los activos de su actividad económica. En principio, la inclusión total o parcial debería producir el mismo resultado; no obstante, se observa que la inclusión total de bienes de uso mixto en el patrimonio de la empresa suele ser más ventajosa, dado que el uso no profesional reduce la carga fiscal, que aumentará en proporción al uso con fines no profesionales.

Estas situaciones se producen sobre todo con los bienes inmuebles, con elevado coste de adquisición y que a menudo son empleados simultáneamente para uso profesional y no profesional, tomándose en consideración además, que la vida económica de un bien inmueble es mucho más larga que la de otros bienes usados con fines profesionales.

Por estas razones, la propuesta de Directiva considera necesario adaptar la deducción del IVA relativo a bienes inmuebles para que el ejercicio inicial del derecho a deducir el IVA soportado refleje de manera rigurosa el principio básico actualmente en vigor de que el sujeto pasivo solo pueda deducir el IVA soportado cuando los bienes sean utilizados para las operaciones con derecho a deducción.

La propuesta de Directiva afectará no solo a la adquisición de bienes inmuebles, sino también a las actividades de prestación de servicios como la construcción, la renovación y transformación sustancial, puesto que en el plano económico pueden resultar equiparables a la adquisición de un bien inmueble. No obstante, se excluirán del ámbito de aplicación, las simples reparaciones o trabajos de mejora.

La disposición de la nueva Directiva regulará que en las situaciones anteriormente mencionadas,

la deducción del IVA soportado se limite a los supuestos en los que haya utilización efectiva para operaciones que causen derecho a deducción en el momento en el que el impuesto es devengable. En el caso de uso mixto, no será posible deducir inmediatamente todo el IVA soportado.

Tomando en consideración estos límites de la deducción para el sujeto pasivo, la propuesta de Directiva prevé establecer un sistema de rectificación que tenga en cuenta las modificaciones entre el uso profesional y no profesional de los bienes inmuebles en cuestión durante un periodo de tiempo equivalente al de la regularización vigente para los bienes de inversión inmobiliaria. Además de instaurar un sistema de rectificación, este nuevo planteamiento sustituiría la imposición del uso no profesional (artículo 26 de la Directiva del IVA) durante el periodo de rectificación.

La propuesta fue presentada por la Comisión el 7 de Noviembre de 2007 al Parlamento Europeo y al Consejo. No se espera que la propuesta sea objeto de un intenso debate en el Consejo para su aprobación puesto que contiene fundamentalmente ajustes de naturaleza técnica. Aun no ha sido incluido en ningún orden del día del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión (Ecofin).

II.3. CONSULTA: INTRODUCCIÓN DE UN MECANISMO DE AUTOLIQUIDACIÓN GENERALIZADO EN EL IVA

El 15 de Agosto de 2007, la Comisión abrió un periodo de consulta sobre la posible introducción de un mecanismo de autoliquidación generalizado de carácter opcional para el IVA y su potencial impacto en las empresas.

Luchar contra el fraude del IVA, y sobre todo contra el fraude "carrusel" es una prioridad para los

Estados miembros, por ser un tipo de fraude que implica a pocas personas pero mueve grandes montantes. No obstante, existen otra serie de fraudes como la economía sumergida, las deducciones fraudulentas/falsas o reducción de los suministros declarados, que contribuyen a causar pérdidas en las facturas del IVA.

En este sentido, el 31 de mayo de 2006 la Comisión publicó una Comunicación relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal¹².

A raíz de la mencionada Comunicación, en el grupo de expertos nacionales sobre el tema IVA y en los encuentros entre Ministros de los Estados miembros en los Consejos de Asuntos Económicos y Financieros, se está desarrollando un debate para abordar las medidas más adecuadas para luchar contra el fraude del IVA.

En la reunión del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de 5 de Junio de 2007, los Ministros instaron a la Comisión a acelerar el ritmo del trabajo sustancial. Además de la elaboración de medidas convencionales, el Consejo planteó incluso la posibilidad de modificar las bases del actual sistema de funcionamiento del IVA, invitando para ello a la Comisión a que analizara los efectos que las

diferentes opciones causarían sobre el mercado interior. La Comisión se comprometió a presentar al Consejo los resultados de sus investigaciones a finales del año 2007¹³.

La Comisión se muestra dispuesta a presentar propuestas que modifiquen el actual sistema del IVA que contribuyan a la disminución o eliminación del fraude del IVA. El punto clave y de partida, en su opinión, es reconocer el hecho de que el "operador carrusel" u operador desaparecido aprovecha el punto más débil del actual sistema de IVA: la exención de los suministros intracomunitarios.

Muchos Estados miembros opinan que una opción para afrontar este problema, consistiría en la aplicación de un mecanismo de autoliquidación generalizado, que implica trasladar la responsabilidad del pago del impuesto del proveedor al cliente, en el caso de las operaciones comerciales internas que alcancen un valor determinado. La Comisión ha señalado que deben considerarse cuidadosamente(i) las consecuencias hipotéticas de un mecanismo de autoliquidación generalizado de carácter opcional, particularmente los costes adicionales para los contribuyentes y (ii) en qué medida el mecanismo impediría a los operadores llevar a cabo actividades transfronterizas.

Para orientar la consulta, la Comisión solicitó a una empresa la investigación de las posibles consecuencias de la introducción de un mecanismo de autoliquidación generalizado¹⁴. Concretamente, se ha analizado el posible impacto en los siguientes extremos:

- En los costes administrativos

¹²) COM (2006) 254, 31.05.2006. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2006/com2006_0254es01.pdf

¹³) Concretamente, la Comisión presentó una Comunicación con los resultados del seguimiento el 23.11.2007. COM (2007) 758, Comunicación de la Comisión, al Consejo sobre determinados elementos clave para contribuir a establecer la estrategia para la lucha contra el fraude del IVA en la Unión Europea. (Se tratará en el Informe de Fiscalidad en la Unión Europea 1/2008). [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/COM\(2007\)758_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/COM(2007)758_en.pdf)

¹⁴) El estudio ha sido elaborado por PriceWaterhouseCoopers, bajo el título "—", disponible en la siguiente página web: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf

- En los flujos de tesorería
- En la competitividad de la empresa y en el mercado único
- En otras áreas.

El estudio evalúa el impacto de dos posibles modelos de mecanismo de autoliquidación generalizado. Existen una serie de elementos comunes en ambos, como que serán aplicados a facturas que superen un montante concreto (5000 euros, como cifra indicativa), trasladando la carga del pago del IVA del proveedor al cliente. Para cualquier suministro inferior a la cifra indicada o llevada a cabo por un sujeto que no es sujeto pasivo, el impuesto seguirá siendo pagado por el proveedor, aplicando el sistema actual.

Con objeto de controlar el movimiento de productos no sometidos al mecanismo general de autoliquidación, las empresas deberán hacer frente a obligaciones adicionales de información. Aunque dichos requisitos no han sido aun determinados, probablemente se trataría de la transmisión periódica de al menos una lista global con informaciones sobre los clientes (número de identificación del IVA o cliente identificado a través del mecanismo de autoliquidación generalizado) y sobre el valor de los suministros. Asimismo, el cliente podría verse obligado a proveer una lista de las compras realizadas con los datos de localización de los suministradores y el valor de las operaciones, con objeto de permitir a las administraciones fiscales llevar a cabo una asociación entre los suministros y las compras.

El primer modelo sería un mecanismo de autoliquidación generalizado que supondría la obligación de elaborar una lista de compras y ventas con frecuencia diaria, mientras que en el segundo modelo, la frecuencia sería mensual. En función de la

periodicidad cambiaría el contenido del sistema.

Es obvio por lo tanto, que un mecanismo de autoliquidación generalizado provocaría importantes efectos en las empresas, fundamentalmente sobre la obligación de información y de identificación de sus clientes.

En este marco se encaja la consulta lanzada por la Comisión el 14 de Agosto de 2007, en la que la institución comunitaria solicitaba a las empresas y el resto de participantes interesados:

- Que explicaran las consecuencias que el mecanismo de autoliquidación generalizado tendría sobre los costes administrativos, el flujo de tesorería, la competitividad transfronteriza y sobre otros aspectos.
- Que analizaran las consecuencias mencionadas en el punto anterior en dos escenarios posibles:
 - El supuesto en el que el Estado miembro en el que la empresa está establecida decida aplicar el mecanismo generalizado de autoliquidación, pero no así el resto de los Estados miembros.
 - El supuesto en el que el Estado miembro en el que la empresa está establecida decida no aplicar, pero sí el resto de los Estados miembros.

El plazo para participar en la consulta se cerró el 15 de Octubre de 2007. Aun no está disponible la información sobre el grado de participación ni el contenido de las respuestas.

III. IMPUESTOS ESPECIALES

El 3 de Octubre de 2007 fueron publicadas en la página web de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, los resultados de la consulta sobre la normativa aplicable a los impuestos sobre el consumo del tabaco.

El 30 de marzo de 2007, la Comisión Europea lanzó una consulta pública para conocer la opinión de los interesados sobre las modificaciones posibles a la legislación fiscal sobre el tabaco, concretamente las Directivas 92/79/CEE¹⁵ y 92/80/CEE¹⁶.

Los resultados pueden ser consultados en la siguiente página web:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/article_4266_en.htm

IV. AYUDAS DE NATURALEZA FISCAL

IV.1. ESPAÑA: RÉGIMEN FISCAL PARA LA ADQUISICIÓN DE ACCIONES EN EMPRESAS EXTRANJERAS

El 10 de Octubre de 2007, la Comisión Europea anunció la apertura de un procedimiento de investigación formal, en base al artículo 88, apartado 2 del Tratado de la CE, acerca del artículo 12.5 de la Ley estatal sobre el Impuesto de sociedades¹⁷.

¹⁵) Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0079:es:HTML>

¹⁶) Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0080:es:HTML>

¹⁷) El borrador de Decisión de apertura de procedimiento en base al apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE, disponible en: PDF-Procedimiento Apertura de Procedimiento L.

La investigación tiene su precedente en dos operaciones de adquisición de dos compañías extranjeras por parte de empresas españolas, concretamente el caso de la compra de O2 por parte de Telefónica y Scottish Power por parte de Iberdrola. A raíz de preguntas planteadas por miembros del Parlamento Europeo, la Dirección General de Competencia de la Comisión comenzó un examen preliminar de la legislación estatal del impuesto sobre sociedades, que ahora deriva en la apertura de un procedimiento de investigación formal sobre la base del apartado 2 del artículo 88 del Tratado de la CE.

La base legal, origen de la investigación es el artículo 12.5. del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), Ley 4/2004 de 5 de marzo de 2005, que consolidó las modificaciones anteriores¹⁸.

El artículo 12.5. del TRLIS titulado "Correcciones de valor: pérdida de valor de los valores patrimoniales", en vigor desde el 1 de enero de 2002, establece que una empresa imponible en España puede deducir de su renta imponible el fondo de comercio financiero que resulta de la adquisición de una participación de por lo menos un 5% de una empresa extranjera en tramos anuales iguales, durante los 20 siguientes años a la adquisición. El fondo de comercio significa la diferencia de precio de adquisición pagado por un activo y su valor de mercado o su valor contable; en el caso del fondo de comercio financiero, la diferencia entre el valor de la acción y el valor de mercado de los activos que componen las empresas cuyas acciones se adquieren.

La amortización del fondo de comercio financie-

¹⁸) Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995 de 27 de diciembre de 1995), modificada por la ley 24/2001 de 27 de diciembre de 2001 (añadió el artículo 12.5)

ro quedará condicionada al cumplimiento de una serie de condiciones:

- El porcentaje de participación en la entidad no residente debe ser de al menos 5% durante un periodo mínimo de un año.
- La empresa extranjera debe estar sujeta a un impuesto similar al impuesto aplicable en el Estado. Bastará para considerar cumplida esta condición, que la empresa provenga de un país que tenga suscrito un Convenio de doble imposición internacional y evasión fiscal.
- Los ingresos de la empresa deberán proceder fundamentalmente de actividades empresariales en el extranjero.

Para determinar si la medida en cuestión constituye una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado de la CE, la Comisión evaluará si la medida confiere una ventaja económica al favorecer a determinadas empresas o a la producción de ciertas mercancías mediante recursos del Estado y si tal ventaja falsea o amenaza con falsear la competencia y puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

En la valoración de la medida que la Comisión hace en la Decisión de apertura de procedimiento de investigación formal, considera que la amortización fiscal del fondo de comercio financiero es fruto de la adquisición de una participación de 5% de una entidad extranjera, que sin llegar a obtener el control de la entidad, parece constituir un incentivo excepcional que se aparta de la lógica y del régimen general de los sistemas contable y fiscal del Estado, proporcionando una ventaja a sus beneficiarios al eximirles de las cargas fiscales que deberían soportar.

En relación al carácter selectivo de la medida, la Comisión considera que en base a las informaciones facilitadas por el Estado, no puede deducirse claramente que se trate de un régimen de carácter general. El régimen en todo caso, favorece a las empresas españolas que invierten en el extranjero mediante la adquisición de participaciones significativas de empresas extranjeras.

Asimismo, considera que el carácter selectivo previamente mencionado no parece justificarse por la naturaleza del sistema impositivo. En opinión de la Comisión, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es reiterada al concluir que el criterio de selectividad se cumple cuando existen empresas en situación comparable que se ven afectadas de forma desproporcionada por una medida fiscal sin justificación objetiva derivada del objetivo general del régimen. En este sentido, la Comisión considera desproporcionado que el régimen imponga una tributación nominal y efectiva sustancialmente diferente a empresas que se hallan en situación comparable por el hecho de que una de ellas persiga oportunidades de inversión en el extranjero. Es por ello que la Comisión entiende que el régimen propuesto es selectivo, puesto que favorece a las empresas que realizan determinadas inversiones en el extranjero.

Respecto al falseamiento de la competencia y los intercambios entre los Estados miembros, la Comisión ha considerado en su Decisión que existen posibilidades de que los beneficiarios del régimen de ayudas ejerzan actividades económicas y operen en mercados abiertos a la competencia y que en particular, la medida afecte al comercio entre Estados miembros, tanto en el mercado interior como en el internacional, dado que pueden mejorar las condiciones comerciales de los beneficiarios que se dedican a la gestión de participaciones y participan indirectamente en las actividades de las empresas extranjeras.

Considerando que se cumplen los requisitos para que la medida analizada sea considerada una ayuda estatal en base al apartado 1 del artículo 87 del Tratado CE, la Comisión alberga dudas respecto a la compatibilidad de la misma con el mercado único.

El régimen cuestionado debe ser analizado a la luz del letra c) del apartado 3 del artículo 87 del Tratado de la CE, que permite las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no se alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. No obstante, la Comisión entiende que las ventajas fiscales concedidas por el régimen no se refieren a inversiones específicas que pueden acogerse a una ayuda en virtud de la normativa comunitaria o Directrices que regulen la creación de empleo o a proyectos concretos y por lo tanto, parecen constituir una reducción de los costes que en una situación normal deberían soportar las empresas en cuestión en el ejercicio de su actividad, es decir, ayudas al funcionamiento.

Además, la Comisión opina que el régimen falsea el mercado de las adquisiciones de empresas al favorecer a adquirentes españoles frente a competidores extranjeros. Esta condonación de impuestos para las inversiones en el extranjero realizadas por empresas del Estado altera la competencia leal al incitar al establecimiento o la localización de sociedades de cartera internacionales en España.

Estas son las razones por las cuales la Comisión ha decidido iniciar el procedimiento formal de investigación de conformidad con el apartado 2 del artículo 88 del Tratado CE en relación con el régimen del artículo 12.5. del TRLIS, que no fue notificado por el Estado antes de su aplicación.

La Comisión, siguiendo el procedimiento aplica-

ble a estos casos otorgó en octubre el plazo de un mes al Estado para que facilitara la información necesaria para evaluar la compatibilidad de la medida. Una vez sea publicada la Decisión de apertura de procedimiento de investigación formal en el Diario Oficial, se abrirá un plazo para que los terceros interesados manifiesten su opinión acerca del régimen fiscal cuestionado, antes de que la Comisión proceda a adoptar una Decisión sobre la legalidad del mismo.

Si la Comisión concluye que la ayuda estatal es incompatible con el mercado común, el Estado podría verse obligado a recuperar las ayudas concedidas ilegalmente.

IV.2. POLONIA: IMPUESTO SOBRE EL TONELAJE

El 12 de Septiembre de 2007, la Comisión decidió abrir un procedimiento de investigación formal en torno a una medida que dicho país aplica, sobre cuya base se permite que empresas sujetas a impuestos en Polonia y que desarrollen actividades de transporte marítimo internacional, modifiquen la base imponible aplicable a los beneficios de explotación.

El programa de ayudas notificado permite aplicar el impuesto sobre el tonelaje, es decir, una tarifa única dependiendo del tonelaje de la flota en lugar del impuesto sobre sociedades habitual en función de los beneficios generados por las actividades marítimas. Se preveía que el régimen se prolongara durante diez ejercicios fiscales, comenzando en 2007.

Las Directrices comunitarias sobre ayudas de estado al transporte marítimo¹⁹ definen una serie de

¹⁹ DOUE, C n°13, de 17.01.2004.

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/oj/2004/c_013/c_01320040117es00030012.pdf

condiciones bajo las cuales la Comisión podrá declarar compatibles con el mercado común las ayudas a empresas o sociedades marítimas en la forma de impuesto sobre el tonelaje.

A la luz de las normas recogidas en las Directrices, la Comisión ha considerado que el sistema de Impuesto sobre el tonelaje que Polonia pretende aplicar difiere sustancialmente de los regímenes de ayudas de otros países que la Comisión ha autorizado en el pasado sobre la base de esta normativa comunitaria.

Concretamente, el objetivo que persigue la institución comunitaria a partir de la apertura de este procedimiento, es evaluar el impacto de las diferencias fundamentales de este régimen respecto de otros parecidos, en la compatibilidad del régimen de ayudas. Las diferencias fundamentales a aclarar serían las siguientes:

- La aplicación del impuesto sobre el tonelaje a personas físicas sujetas al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- La posibilidad de que estas personas, en el supuesto de que el impuesto sobre las personas físicas sea sustituible por el impuesto sobre el tonelaje, deduzcan las cotizaciones a la seguridad social del montante de sus impuestos y las cotizaciones a seguros de enfermedad de la base imponible
- La exigencia, a las empresas que opten por el impuesto sobre el tonelaje, de que apliquen el mencionado sistema durante un plazo de cinco ejercicios, y no durante diez, tal y como ha ocurrido en otros regímenes similares.
- La cobertura sin restricciones de buques para las cuales la empresa no asegura (por su

cuenta o a través de un tercero), que se garanticen las siguientes funciones: (i) gestión comercial de los buques; (ii) gestión técnica y (iii) gestión de la tripulación.

- La posibilidad de aplicar el impuesto sobre el tonelaje a remolcadores o dragas, aunque las actividades que realicen en el mar sea menor del 50% de su tiempo de funcionamiento.

En la Decisión de apertura de procedimiento de investigación formal, la Comisión ha considerado que a pesar de que el resto de las características del régimen de impuesto de tonelaje aplicado por Polonia parecen cumplir con los criterios exigidos por las Directrices comunitarias sobre ayudas de estado al transporte marítimo para considerar un régimen compatible con el mercado común, el programa de ayudas objeto no podrá ser aprobado hasta que Polonia aclare u ofrezca una explicación razonable sobre los puntos anteriormente señalados.

IV.3. ITALIA: AUTORIZACIÓN DE LA MEDIDA DENOMINADA "CUNEO FISCAL"

El 12 de Septiembre de 2007 la Comisión Europea adoptó una Decisión mediante la que autoriza el denominado "cuneo fiscal", una especie de plan de incentivos para las empresas. Este plan de medidas fiscales permite deducciones del Impuesto Regional sobre Actividades Productivas (IRAP).

El IRAP es un impuesto regional gravado sobre el valor añadido que generan todo tipo de actividades económicas. Su base imponible se calcula a través de la deducción de la renta, los costes intermediarios tales como los salarios o las materias primas.

En abril de 2007, Italia notificó una reducción de la base imponible del IRAP, que consistía en va-

rias deducciones: (i) una deducción de 5000 euros por trabajador con contrato de trabajo indefinido; (ii) deducción por las contribuciones a la seguridad social relacionadas con las pensiones y los seguros de enfermedad; (iii) deducción por las contribuciones relativas a accidentes de trabajo.

Estas deducciones eran aplicables a todos los sectores de la economía italiana salvo el sector bancario y de seguros, las concesiones para la prestación de servicios públicos y las tarifas reguladas y las administraciones públicas.

Tras diversas reuniones y debates con la Comisión

Europea, Italia ha accedido ampliar el ámbito de aplicación de la mencionada reducción de la base imponible del IRAP al sector de la banca y los seguros.

El mantenimiento de la exclusión de las concesiones para prestación de servicios públicos y las tarifas reguladas y de las administraciones públicas se fundamentan en el primer caso, para evitar supuestos de sobre compensación y en el caso de las administraciones públicas, debido a que generalmente no desarrollan actividades económicas y no son consideradas incluidas dentro del concepto "empresa" en la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de estado.