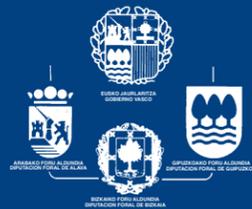


ZERGA
ZERGA
ZERGA

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-
ORGANOA

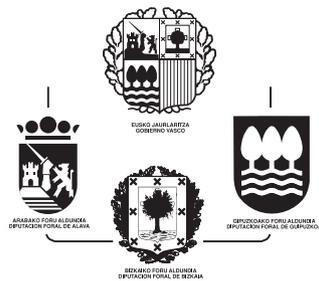


ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2009
2

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Fernando de la Hucha Celador (Lehendakaria/Presidente)
Manuela Escribano Riego (Zuzendaria/Director)
Josu Zubiaga Nieva, José Rubí Cassinello, Aitor Orena Domínguez, José Ramón Martínez Martínez

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

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

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

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

ARGITARATZAILEA/EDITA

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

AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

INPRIMAKETA/IMPRESIÓN

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

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN - 1133 - 5130

<http://octe@ej-gv.es>

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

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

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

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

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

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

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

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

Editorial

5

Actualidad Fiscal

Actualidad Álava.

13

Actualidad Bizkaia.

21

Actualidad Gipuzkoa.

29

Actualidad Administración del Estado.

34

Actualidad Unión Europea. Informe de
Fiscalidad de la Unión Europea 2/2009

39

Estudios y Colaboraciones

Las obligaciones de documentación en
las operaciones vinculadas y su régimen
sancionador

Javier Armentia Basterra.

Jefe de Servicio de Normativa Tributaria.

Diputación Foral de Álava.

65

Paquete IVA 2010: modificaciones en
las reglas de localización de las prestaciones
de servicios en el IVA a partir de 2010

Lourdes Serna Blanco.

*Profesora Titular de Escuela Universitaria
del Departamento de Economía Aplicada II.
Facultad de Ciencias Económicas y
Empresariales. Universidad del País Vasco.*

81

La Hacienda Pública ante la concurrencia
de procedimientos administrativos y
jurisdiccionales universales.

Juan Calvo Vérguez.

*Profesor Titular de Derecho Financiero
y Tributario. Universidad de Extremadura.*

93

Referencias

PROYECTO DE CÓDIGO DE CONDUCTA
REVISADO PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA
DEL CONVENIO RELATIVO A LA SUPRESIÓN
DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN CASO
DE CORRECCIÓN DE LOS BENEFICIOS
DE EMPRESAS CONSULTAS OCTE

119

CONSULTAS OCTE

141

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS
Y JUDICIALES DE INTERÉS

147

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados:

- Recaudación ENERO-DICIEMBRE 2009
- Previsión de recaudación ENERO-DIC. 2010

Juan Carlos García Amézaga

155

Normativa Tributaria 1 oct. 2009 -
31 enero 2010

Territorio Histórico de Álava	171
Territorio Histórico de Bizkaia	176
Territorio Histórico de Gipuzkoa	186
Comunidad Autónoma del País Vasco	203
Comunidad Foral de Navarra	207
Administración del Estado	217

E ditorial

Se ha cerrado, a la hora de redactar este editorial, el ejercicio 2009, el ejercicio sin duda más difícil en términos económicos para nuestro país, y también para nuestras haciendas desde 1993. Todos los indicadores económicos, así como la propia recaudación tributaria, han sufrido la dimensión de la crisis económica global que estamos padeciendo. Las autoridades públicas no han escatimado esfuerzos para luchar, desde sus respectivos ámbitos, contra los efectos de la crisis, y, fundamentalmente, luchar por el mantenimiento de la actividad y del empleo.

En el campo tributario, no ha sido un ejercicio de grandes reformas impositivas; ha sido un ejercicio en el que la actividad de nuestras haciendas se ha orientado precisamente a luchar contra el adverso ciclo económico, lo que se ha reflejado en los cambios normativos aprobados durante este año.

El acentuado descenso en la actividad económica, unido al efecto de las propias medidas adoptadas a lo largo del ejercicio 2008 han provocado un descenso de la recaudación en torno al 16 por cien en el conjunto de nuestros Territorios Históricos, descenso desconocido hasta la fecha por nuestras Haciendas.

Los indicadores de los últimos meses de 2009 están cambiando paulatinamente de signo, lo que nos permite iniciar este año con cierta dosis de optimismo, o con menos pesimismo, que cada uno pon-

Editorial hau idatzi bitartean 2009ko ekitaldia amaitu da. Ekonomiari dagokionez, zalantzarik gabe, ekitaldi zailena izan da gure herriarentzat, bai eta gure ogasunentzat ere, 1993. urtetik. Ekonomia-adierazle guztiek eta zerga-bilketak berak bizi dugun krisi ekonomiko orokorraren eragina jasan dute. Herri-agintariek ahalegin handiak egin dituzte, dagozkien eremuetatik, krisiaren ondorioen aurka egiteko eta, batez ere, jarduera eta enplegua mantentzearen alde egiteko.

Zerga-alorrari dagokionez, ekitaldi honetan ez da zerga-erreforma handirik egon. Izan ere, ekitaldi honetan gure ogasunen jarduera nagusia kontrako ziklo ekonomikoaren aurka egitea izan da, eta urte honetan onetsi diren araudi-aldaketetan islatu da hori.

Jarduera ekonomikoak izan duen beherakada nabariaren eta 2008ko ekitaldiaren zehar hartu diren neurrien eraginez, % 16 inguru gutxiagotu da zerga-bilketa gure lurralde historiko guztien artean, gure ogasunek orain arte izan duten beherakadarik handiena.

2009ko azken hiletako adierazleek aldaketak ekarri dituzte apurka-apurka. Hori dela eta, nolabaiteko baikortasunarekin has dezakegu urtea, edo ezkortasun gutxiagorekin behintzat,

ga el acento donde prefiera, aunque todos somos conscientes del enorme y largo esfuerzo pendiente que debemos realizar para dejar atrás los efectos de la crisis económica y volver a la senda del crecimiento. Los próximos meses nos darán respuesta a estos interrogantes.

En el campo ya estrictamente de la normativa tributaria, la medida más reseñable, al menos en términos de armonización de la normativa tributaria de nuestros Territorios Históricos, ha sido la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, con lo que se ha igualado la situación de nuestros contribuyentes. Otras medidas tributarias adoptadas son objeto de comentario en nuestra sección de Actualidad Fiscal, elaborada por los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales, donde analizan las disposiciones de naturaleza tributaria más relevantes en cada uno de los Territorios históricos aprobadas y publicadas desde el primero de octubre de 2009 hasta el 31 de enero de 2010; las medidas aprobadas en los nueve primeros meses de 2009, pueden contemplarse en el anterior número de Zergak.

Dentro de estas normas, las más relevantes han sido las normas forales de contenido tributario vinculadas al ejercicio que ahora se inicia, el 2010, las destinadas a aprobar los presupuestos, que incluyen modificaciones tributarias importantes tanto para el ejercicio 2009 como para el ejercicio 2010, y las normas de modificación de diversos impuestos tradicionalmente ligadas al comienzo de cada ejercicio.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea elaborada por la Delegación de Euskadi en Bruselas nos informa de las novedades en materia tributaria provenientes de la Comunidad Europea. Esta crónica se estructura en diferentes apartados; el primero relacionado con la fiscalidad directa; dos relacionados con los impuestos indirectos, IVA e IIEE, un cuarto apartado vinculado a la cooperación administrativa y, por fin, una reseña de las últimas publicaciones de interés en materia de fiscalidad.

norberak erabaki dezala non dagoen neurria. Hala ere, denok dakigu ahalegin handi eta luzea egin beharko dugula krisi ekonomikoaren ondorioak atzean utzi eta hazkuntzaren bidera itzultzeko. Datozen hiletan izango ditugu galdera horien erantzunak.

Zerga-araudiaren eremu zehatzean, neurririk aipagarriena, gure lurralde historikoetako zerga-araudia harmonizatzeari dagokionez behintzat, Gipuzkoako Lurralde Historikoan ondarearen gaineko zerga kendu izana da, neurri horrekin gure zergadunen egoera berdindu baita. Hartu diren beste zerga-neurri batzuk foru-aldundietako zerga-araudiaren zerbitzuek edo zerga-politikako zerbitzuek egindako "Zergak gaur egun" izeneko atalean azaldu dira. 2009ko urriaren batetik 2010eko urtarrilaren 31ra bitartean onetsi eta argitaratu diren lurralde historikoetako zergaxedapen garrantzitsuenak aztertu dira bertan. 2009ko lehenengo bederatzi hilabeteetan onetsitako neurriak Zergak aldizkariaren aurreko zenbakian ikus daitezke.

Arau horien artean aipagarrienak orain hasiko den ekitaldiari, 2010ari, lotutako zerga-alorreko foru-arauak dira, aurrekontuak onesteari buruzkoak, 2010eko nahiz 2009ko ekitaldietarako zerga-aldaketa garrantzitsuak hartzen duenak, eta hainbat zerga aldatzeko arabei buruzkoak, normalean ekitaldien hasieran egiten direnak.

Europar Batasuneko zerga-arloko gaurkotasunen kronikan, Euskadiren Bruselako Ordezkaritzak egindakoan, Europako Erkidegotik datozen zerga-arloko berrikuntzak jakinarazi zaizkigu. Kronika hori hainbat ataletan dago egituratuta: lehenengoa zuzeneko zergei buruzkoa da; bi atal daude zeharkako zergei buruz, BEZari eta zerga bereziei buruz; laugarren atala administrazio-kooperazioari buruzkoa da eta, azkenik, zerga-arloko azken argitalpen interesgarriari buruzko aipamena egin da.

En lo que se refiere a la fiscalidad de las sociedades se explica la propuesta de la Comisión Europea de un Código de Conducta revisado sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje que mejore la prevención de la doble imposición, propuesta cuyo texto completo incluimos en la sección de Referencias.

El apartado referido al Impuesto sobre el Valor Añadido se subdivide en varios subapartados; un primer análisis de la actividad normativa relacionada con el "paquete IVA", una serie de propuestas relacionadas con la lucha contra el fraude en este impuesto y nuevas propuestas armonizadoras y de desarrollo del nuevo sistema de devoluciones IVA a no establecidos.

En el apartado referido a la cooperación y lucha contra el fraude, en el IVA, se da cuenta del informe y de una propuesta de Reglamento en el ámbito de la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude fiscal, así como de un informe sobre asistencia mutua entre Estados miembros en materia de cobros de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas.

Por último se enumeran las últimas novedades relativas a las publicaciones en el ámbito comunitario.

La Sección de Estudios y Colaboraciones del presente número de *Zergak* comienza con un artículo elaborado por Javier Armentia Basterra, licenciado en Derecho y Jefe de Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava. El autor analiza la nueva regulación en los impuestos sobre sociedades de los tres territorios históricos de las obligaciones de documentación en las operaciones vinculadas y el específico régimen sancionador relacionado con estas operaciones.

El trabajo se estructura en dos partes: por una parte las obligaciones de documentación y por otra parte el régimen de infracciones y sanciones específicas contenido en el artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.

Dentro de la primera parte de la exposición, el

Sozietateen zergei dagokienez, Europako Batzordeak zerga bikoitzak prebenitzeko modua hobetzeko arbitraje-hitzarmenaren aplikazioa berrikusteko jokabide-koderako egin duen proposamena azaldu da. Proposamen horren testu osoa "Aipamenak" atalean sartu dugu.

Balio erantsiaren gaineko zergari buruzko atala hainbat azpiataletan dago bereizita: "BEZaren paketearekin" lotutako araudi-jardueraren hasierako azterketa, zerga horren iruzurraren kontra egitearekin lotutako hainbat proposamen, eta ezarri gabekoei BEZa itzultzeko sistema berriaren garapen- eta harmonizazio-proposamen berriak.

Iruzurraren kontrako lankidetzeta eta borrokari buruzko atalean, BEZan, zerga-zorren kontrako borroka eta administrazio-lankidetzaren eremuko araudi-proposamen baten eta txosten baten berri eman da. Era berean, zenbait ordainarazpen, eskubide, zerga eta bestelako neurri batzuk kobratzean estatu kideek elkarri laguntzeko txostenaren berri ere eman da.

Azkenik, erkidego-mailako argitalpenei buruzko azken nobedadeak zerrendatu dira.

Zergak aldizkariaren zenbaki honetako "Azterlanak eta kolaborazioak" izeneko atalean Zuzenbidean lizentziatua eta Arabako Foru Aldundiko Zerga Araudiaren Zerbitzuko burua den Javier Armentia Basterrak egindako artikulua dago. Honakoak aztertu ditu egileak: Hiru lurralde historikoetako sozietateen gaineko zergen araubide berria, lotutako eragiketarako dokumentazioaren beharrak, eta eragiketara horiekin lotutako zigor-araubide zehatza.

Lana bi zatitan dago antolatuta: batean dokumentazioaren beharrak azaldu dira, eta bestean sozietateen gaineko zergaren foru-arauetako 16. artikuluan azaldutako arau-hauste eta zigor zehatzei buruzko araubidea.

Azalpenaren lehenengo atalean, egileak,

autor, en primer lugar analiza las dos fechas relevantes en esta materia, siempre dentro de la nueva regulación foral: enero de 2007, fecha que determina la obligación de valorar a precio de mercado estas operaciones, y enero de 2010, fecha que marca el comienzo de la obligatoriedad de documentar de acuerdo con la nueva regulación.

A continuación, el autor detalla las reglas generales de la obligación de documentación, los supuestos en que no resultan exigibles las obligaciones de documentación en las operaciones vinculadas, expresando el objetivo perseguido por la nueva regulación, permitir a la Administración tributaria comprobar que las operaciones vinculadas se han valorado por el valor normal de mercado, teniendo en cuenta tanto la complejidad como el volumen de las operaciones vinculadas que se realicen.

Posteriormente el autor detalla el contenido de los tres tipos diferentes de obligaciones de documentación, las correspondientes al grupo al que pertenece el obligado tributario, las relativas al propio obligado tributario y las relativas a operaciones con personas o entidades con las que no existe vinculación y que residen en paraísos fiscales, resaltando que el contenido de estas obligaciones de documentación se encuentra basado en el Código de Conducta sobre documentación de precios de transferencia para empresas asociadas de la Unión Europea, elaborado por el Foro Europeo de Precios de Transferencia.

La segunda parte del artículo se centra en el régimen sancionador en las operaciones vinculadas contenido en el artículo 16.11 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades. El autor justifica la existencia de este régimen específico de sanciones, posibilitado por las propias Normas Forales Generales Tributarias, para posteriormente realizar una pormenorizada descripción de cada una de ellas.

La segunda de las colaboraciones ha sido redactada por Lourdes Serna Blanco, Profesora Titular de Escuela Universitaria del Departamento de Economía

lehenengo eta behin, gai honetako bi data garrantzitsuak aztertu ditu, betiere foru-araubide berriaren arabera: 2007ko urtarrila —eragiketa horiek merkatuko prezioaren arabera balioztatzeko beharra zehaztu zen data— eta 2010eko urtarrila —araubide berriaren arabera dokumentazioa aurkezteko beharra hasi zen data—.

Ondoren, egileak, dokumentazioaren beharrari buruzko arau orokorrak zehaztu ditu, lotutako eragiketetan dokumentazioaren beharrak eskatu ezin diren kasuak aipatuz. Era berean, araubide berriaren bitartez lortu nahi den helburua aipatu du: zerga-administrazioak aukera izan dezala lotutako eragiketak merkatuaren balio arruntaren bitartez balioztatu diren egiaztatzeko, egin diren lotutako eragiketen konplexutasuna eta bolumena kontuan hartuta.

Ondoren, dokumentazio beharraren hiru moten edukia zehaztu du egileak: zerga-obligaziodunaren taldeari buruzkoak, zerga-obligaziodunari berari buruzkoak eta loturarik ez duten eta zerga-paradisuetan bizi diren pertsona edo erakundeekin egindako eragiketei buruzkoak. Bertan nabarmendu du dokumentazio behar horien edukia Transferentzia Prezioen Europako Foroak egin duen Europar Batasuneko enpresa elkartuetarako transferentzia-prezioen dokumentazioari buruzko jokabide-kodean dagoela oinarrituta.

Artikuluaren bigarren atala sozietateen gaineko zergaren foru-arauen 16.11 artikuluan azaldutako lotutako eragiketen zigor-araubideari buruzkoa da. Egileak justifikatu egiten du zigor-araubide berezi hori egotea, zergei buruzko foru-arau orokorre baimenduta, eta ondoren zehatz-mehatz deskribatzen ditu guztiak.

Bigarren kolaborazioa Lourdes Serna Blancok idatzi du, Euskal Herriko Unibertsitateko Ekonomia eta Enpresa Zientzien Fakultatearen baitako Unibertsitate

Aplicada de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad del País Vasco, con el título de "Paquete IVA 2010: modificaciones en las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA a partir de 2010.

La autora detalla el importante cambio normativo que va a provocar en el conjunto de la Unión Europea la transposición a las respectivas normativas nacionales de la normativa comunitaria comúnmente denominada "paquete IVA", compuesto por las Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE que modifican respectivamente el lugar de localización de las prestaciones de servicios y el procedimiento de devolución a empresarios de las cuotas soportadas en un estado miembro de la Unión Europea distinto del de establecimiento, más el Reglamento 143/2008/CE sobre cooperación administrativa e intercambio de información.

Los cambios más relevantes están referidos a las reglas de localización de las prestaciones de servicios y en el sistema de devolución del IVA soportado en otros Estados miembros, analizando el trabajo de forma muy gráfica y detallada la modificación que sufrirán los artículos 69, 70 y 72 a 74 de la normativa del impuesto.

La autora explica en primer lugar los términos generales de los nuevos puntos de conexión de las prestaciones de servicios, que pretenden simplificar la complejas reglas existentes hasta la fecha, basados en la condición del destinatario de los servicios; si el destinatario del servicio es empresario o profesional, el gravamen se localiza en destino, y si el destinatario del servicio no es empresario o profesional, el gravamen se localiza en origen.

Estas reglas generales, como especifica la autora tienen siempre un carácter subsidiario y se aplican cuando no exista una regla especial aplicable a la concreta prestación de servicios. Estas reglas especiales, no obstante, se han reducido de forma notoria respecto de la regulación vigente hasta ahora.

El resto del trabajo se dedica a exponer de forma gráfica

Eskolako irakasle titullarrak (Ekonomia Aplikatua Departamentua). Honakoa da bere izenburua: "Paquete IVA 2010: modificaciones en las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA a partir de 2010".

Egileak dio arau-aldaketa handia eragingo duela Europar Batasun osoan "BEZaren paketea" izeneko erkidegoko araudia araudi nazionaletara lekualdatzeak. Honako hauek osatzen dute pakete hori: zerbitzuak emateko kokalekua aldatzen duen 2008/8/CE zuzentaraua, establezimendua ez dagoen Europar Batasuneko beste estatu kide batean jasandako kuotak enpresaburuei itzultzeko prozedura aldatzen duen 2008/9/CE zuzentaraua eta administrazio-lankidetzari eta informazio-trukeari buruzko 143/2008/CE araudia.

Aldaketa garrantzitsuenak zerbitzuak emateko kokaleku-arauetan eta beste estatu kide batzuetan jasandako BEZa itzultzeko sisteman egindakoak dira, eta lan honetan zehatz-mehatz eta modu oso grafikoan aztertu da zergaren araudiaren 69, 70 eta 72-74 artikuluek izango duten aldaketa.

Egileak, lehenengo eta behin, zerbitzuak ematearen lotura-puntu berrien baldintza orokorrak azaldu ditu, horien helburua orain arteko arau konplexuak sinplifikatzea dela, zerbitzuen hartzailean oinarrituta. Hau da: zerbitzuaren hartzailea enpresaburua edo profesionala bada, helburuan aplikatuko da zerga, eta zerbitzuaren hartzailea ez bada enpresaburua ez profesionala, jatorrian aplikatuko da zerga.

Arau orokor horiek, egileak zehaztu duenez, subsidiarioak dira, eta zerbitzuak emateko jarduera bereziari aplikatu beharreko arau berezirik ez dagoenean aplikatuko dira. Arau berezi horiek, hala ere, nabarmen murriztu dira orain arte indarrean zegoen araudiarekin alderatuz.

Lan honetan, halaber, grafikoki eta zehatz azaldu

y detallada el contenido de los nuevos puntos de conexión de las prestaciones de servicios, recorriendo las diferentes reglas generales y especiales contenidas en la nueva normativa.

La última colaboración que contiene el presente número de *Zergak* está firmada por Juan Calvo Vérguez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura y habitual colaborador de *Zergak*. El autor analiza una materia siempre controvertida, la posición de la hacienda pública cuando se produce la concurrencia de procedimientos administrativos y concursales, no tanto desde la perspectiva del carácter privilegiado o no de los créditos tributarios como desde la perspectiva de la posible ejecución separada de los créditos tributarios.

Para ello expone en un primer apartado la regulación de esta materia conforme a la antigua Ley General Tributaria, analizando el criterio de carácter temporal que resolvía la concurrencia entre procedimientos administrativos y concursales.

A continuación el autor analiza la actual regulación de la concurrencia de procedimientos, a partir de lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en la Ley Concursal, leyes ambas aprobadas en el año 2003, examinando la regla de prioridad temporal en función de los diversos supuestos posibles; en el caso del proceso concursal el momento a tener en cuenta a los efectos de comparación con el ámbito administrativo es el del propio auto que declare la situación concursal. Sin embargo en el ámbito del procedimiento administrativo ha de atenderse a la fecha de la providencia de apremio.

El tercer apartado analiza la naturaleza de los bienes que pueden ser objeto de embargo cuando el procedimiento de apremio, concurriendo con un procedimiento concursal, haya adquirido preferencia, dado que solo pueden ser objeto de embargo los bienes que no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor, lo que puede minorar la trascendencia de la preferencia procedimental de la Administración.

da zerbitzuak ematearen lotura-puntu berrien edukia, araudi berrian azaltzen diren arau orokor eta bereziak azalduz.

Zergak aldizkariaren zenbaki honetan dagoen azken kolaborazioa Extremadurako Unibertsitateko finantza- eta zerga-zuzenbideko irakasle titularra den Juan Calvo Vérguez jaunak idatzi du, ohiko kolaboratzailea dela gure aldizkarian. Egileak gai polemikoa aztertu du: herri-ogasunaren jarrera administrazio- eta konkurtso-prozeduren konkurrentzia dagoenean, ez horrenbeste zerga-kredituak pribilegiatuak diren ala ez aztertzeko ikuspegitik, baizik eta zerga-kredituak bereizita egikaritzeko aukeraren ikuspegitik.

Horretarako, lehenengo atalean, gai hau Zergei buruzko antzinako Lege Orokorrean nola dagoen araututa azaldu du, administrazio- eta konkurtso-prozeduren konkurrentziak ebazten zuen aldi baterako izaeraren irizpidea aztertuz.

Ondoren, prozeduren konkurrentziari buruzko gaur egungo arauketa aztertu du egileak, Zergei buruzko Lege Orokorrean eta Konkurtso Legean xedatutakoaren arabera (bi lege horiek 2003an onetsi ziren), eta denbora-lehentasunaren araua aztertu du egon litezkeen kasuen arabera. Konkurtso-prozesuaren kasuan, administrazio-eremuarekin erkatzeko kontuan hartu beharko den momentua konkurtso-egoera aitortzen duen autoarena berarena izango da. Hala ere, administrazio-prozeduraren eremuan, premiamendu-erabakiaren eguna hartu beharko da kontuan.

Konkurtso-prozedura eta premiamendu-prozeduraren konkurrentzia dagoenean premiamendu-prozedurak lehentasunen bat izan duen kasuetan bahi daitezkeen ondasunen izaera aztertu da hirugarren atalean. Izan ere, zordunaren jardura profesional edo enpresa-jarduerarekin jarraitzeko beharrezkoak ez diren ondasunak baino ezin dira bahitu, eta horrek Administrazioaren prozedura-lehentasunaren garrantzia murriz dezake.

El cuarto apartado se preocupa de las cuestiones relacionadas con las cuantías a ejecutar por la Administración tributaria en los casos de preferencia procedimental, dado que la cuantificación de la deuda implica la posible inclusión de recargos e intereses de demora.

Analiza a continuación el autor la coordinación entre la preferencia procedimental y la limitación de los privilegios del crédito tributario. Afirma el autor que aunque existen supuestos en los que los créditos tributarios pueden ser recaudados a través del procedimiento de apremio, a pesar de que se encuentre vigente un proceso concursal, tras la entrada en vigor de la Ley Concursal no todo el crédito tributario (a excepción de las retenciones) adquiere un carácter plenamente privilegiado, pudiendo constituir en determinados supuestos un crédito ordinario o subordinado.

El apartado VI del artículo se ocupa de responder a cuestiones relacionadas con la ejecución de los créditos contra la masa, los posteriores a la situación de concurso; ¿resulta posible que su ejecución se realice por la propia Administración a través del procedimiento de apremio? ¿a partir de qué momento podría plantearse dicha posibilidad?

En el siguiente apartado el autor concluye que en los supuestos en los que la Hacienda Pública adolece de preferencia procedimental, decae la posibilidad de que la Administración tributaria adopte por sí sola medidas cautelares; la adopción de estas medidas habrá de ser solicitada al juez del concurso y autorizada por éste.

Por último el autor se detiene a analizar, en estos supuestos de concurrencia de procedimientos, la posibilidad de ejecutar garantías reales de bienes del concursado a través del procedimiento de apremio cuando los créditos tributarios gozan de una garantía real.

La sección de Referencias contiene en primer lugar, como ya hemos indicado con anterioridad, el texto íntegro del "Proyecto de código de conducta revisado para la aplicación efectiva del convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asocia-

Laugarren atalean prozedura-lehentasuneko kasuetan zerga-administrazioak gauzatu beharreko zenbatekoekin lotutako gaiak aztertu dira, zorra kuantifikatzearen ondorioz gainordainak eta berandutze-interesak sartzea eragin baitaiteke.

Prozedura-lehentasunaren eta zerga-kredituen pribilegioen mugaketaren arteko koordinazioa aztertu da. Egileak esan du kasu batzuetan zerga-kredituak premiamendu-prozeduraren bitartez bil daitezkeen arren (nahiz eta konkurtso-prozesu bat indarrean egon), Konkurtso Legea indarrean sartu ondoren ez dutela zerga-kreditu guztiek izaera erabat pribilegiatua eskuratuko (atxikipenak izan ezik), eta kasu batzuetan ohiko kreditua edo mendekoa eratu ahal izango dela.

Artikuluaren VI. atalean masaren aurkako kredituak gauzatzearekin (konkurtso-egoeraren ondoren) zerikusia duten gaiei erantzun die: Administrazioak berak gauza ditzake premiamendu-prozeduraren bitartez? Noiztik aurrera planteatu liteke aukera hori?

Hurrengo atalean egileak ondorioztatu du herri-ogasunak ez duenean prozedura-lehentasunik, indargabetu egiten dela zerga-administrazioak kautela-neurriak berez hartzeko aukera. Konkurtsoaren epaileari eskatu beharko zaio neurri horiek hartzea, eta horrek baimendu beharko du.

Azkenik, prozedura-konkurrentzia kasu hauetan, zerga-kredituek berme errealak dutenean konkurtso-pekoren ondasunen berme errealak premiamendu-prozeduraren bitartez gauzatzeko aukera aztertu du egileak.

Aipamenak atalean, lehenago adierazi dugun bezala, lehenbizi "Proyecto de código de conducta revisado para la aplicación efectiva del convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas" izeneko testu osoa ageri da, aldizkari

das”, texto objeto de análisis en nuestra sección de actualidad.

En segundo lugar se incluyen las consultas tributarias que han sido informadas por el Órgano de Coordinación Tributaria, según dispone el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal: “A los efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustenten por las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos, las consultas vinculantes se evacuarán previo informe del Órgano de Coordinación Tributaria ...”. Incluimos además algunas resoluciones administrativas y judiciales de interés remitidas por la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Por último, el apartado Estadísticas contiene el informe elaborado por el Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno Vasco, Juan Carlos García Amezaga, sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al ejercicio 2009 y a la previsión de recaudación del ejercicio 2010.

La sección de “Información desde la Administración” acompaña una relación de la normativa tributaria que ha sido aprobada en Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Comunidad Foral de Navarra y territorio común entre octubre de 2009 y enero de 2010.

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

honetako zergak gaur egun atalean aztergai dagoena.

Ondoren, Zergak Koordinatzeko Organoak jakinarazi dituen zergei buruzko kontsultak ageri dira, Zerga Bateratze, Koordinazio eta Elkarlanari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legeko 14. artikulua xedatzen duenarekin bat etorriz: “Lurralde Historikoetako zerga Administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeari begira, kontsulta lotesleak Zergak Koordinatzeko Organoaren txostenaren ondoren argituko dira...”. Horietaz gainera, Gipuzkoako Foru Aldundiak igorritako administratibo eta epailearen hainbat interes handiko erabaki ere ageri dira.

Azkenik, Estatistikak atalean foru aldundiek 2009ko ekitaldiari itundutako zergekin bildutako diruari eta 2010 urteko bildutako diruaren aurreikuspenari buruz Eusko Jaurlaritzako Ekonomia eta Ogasun Saileko Sarrera Kudeaketa eta Zerga Bilketaren Azterketa Zerbitzuko buru Juan Carlos García Amezagak egindako txostena argitaratu da.

“Administrazioaren informazioa” atalean Araban, Bizkaian, Gipuzkoan, Euskal Autonomia Erkidegoan, Nafarroako Foru Erkidegoan eta lurralde komunean 2009ko urritik 2010eko urtarrilera arte onetsitako zerga arauen zerrenda jaso da.

Bukatzeko, ohi bezala, zergen arloko foru arautegiari buruzko informazio gehiago nahi duten irakurleei gomendatzen diegu EAEko lurralde historikoen web orrietan (www.alava.net, www.bizkaia.net, www.gipuzkoa.net) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Herri Administrazio Sailaren web orrian (www.ogasun.ejgv.euskadi.net) horretarako jarrita dauden ataletan sartzeko. Eusko Jaurlaritzaren orriko “Foru Zerga Kodea” aplikazioan sartuta hiru lurralde historikoetako zerga arautegiaren bertsio integratua azter daiteke.

A

ctualidad Fiscal

ACTUALIDAD ÁLAVA

SUMARIO DE LA NORMATIVA APROBADA POR LA DIPUTACIÓN FORAL DE ALAVA EN MATERIA TRIBUTARIA.

PRIMERO. B.O.T.H.A. n° 94 de 19-8-09 (IBI) NORMA: Acuerdo 476/2009, del Consejo de Diputados de 21 de julio, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Alegría-Dulantzi.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Alegría-Dulantzi de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral n° 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

SEGUNDO. B.O.T.H.A. n° 107 de 18-9-09 (IBI) NORMA: Acuerdo 546/2009, del Consejo de Diputados de 8 de septiembre, que aprueba definitivamente la modificación parcial de la Delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, correspondiente al término municipal de Iruzaiz-Gauna.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la modificación parcial de la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Iruzaiz-Gauna, de conformidad con, la primera modificación puntual referida al SUR-1 de Acilu, Alaiza, Erentxun, Gaceo y Langarika y al SAUR-1 de Gereñu, la segunda modificación puntual referida a la creación de un sistema general de equipamiento en Trokoniz, y la tercera modificación referida a la reclasificación de una parcela de suelo no urbanizable a suelo urbano en el pueblo de Arrieta y su remisión a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto, en relación con el tratamiento de los suelos ocupados por construcciones de naturaleza urbana, situados fuera de los núcleos de población.

TERCERO. B.O.T.H.A. n° 115 de 7-10-09 (ISD) NORMA: Decreto Foral 63/2009, del Consejo de Diputados de 22 de septiembre, que modifica el Decreto Foral 74/2006, de 29 de noviembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

SUMARIO: La implantación del régimen de auto-liquidación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones obliga a efectuar modificaciones en el Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, en el sentido de fijar el procedimien-

to que deben seguir los obligados tributarios para la realización por sí mismos de las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver.

CUARTO. BOTHA: n° 116 de 9-10-09 (ITP)
NORMA: Decreto Foral 65/2009, del Consejo de Diputados de 29 de septiembre, que regula la normativa a tener en cuenta por el Gobierno Vasco cuando intervenga en la formalización de arrendamientos de fincas urbanas sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuya deuda tributaria se ingrese en metálico.

SUMARIO: El objeto de esta norma es regular las normas a tener en cuenta por el Gobierno Vasco, para el ingreso en la Diputación Foral de Álava de las cuotas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que recaude en metálico, cuando intervenga en la formalización de contratos de arrendamientos de viviendas, con o sin garaje anejo.

QUINTO. BOTHA: n° 117 de 14-10-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 592/2009, del Consejo de Diputados de 29 de septiembre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles del término municipal de Amurrio.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Amurrio de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral n° 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

SEXTO. BOTHA: n° 117 de 14-10-09 (ISD)
NORMA: Orden Foral 547/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 7 de octubre, por la que se aprueban los modelos 650, 651, 652, 653, 654 y 655 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y se determinan la forma y el lugar de presentación de los mismos.

SUMARIO: Se aprueba el modelo 650 de autoliquidación de las adquisiciones "mortis causa", el modelo 651 de autoliquidación de las adquisiciones lucrativas "inter vivos", el modelo 652 de autoliquidación de las cantidades percibidas por los contratos de seguros sobre la vida, el modelo 653 de autoliquidación de las adquisiciones "mortis causa" e "inter vivos" del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondientes a panteones y nichos, el modelo 654 de autoliquidación de las adquisiciones "mortis causa" e "inter vivos" del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondientes a vehículos, y el modelo 655 de autoliquidación de extinción de usufructo, que figuran en los Anexos I a VI, ambos inclusive de la Orden Foral y se regula la forma, lugar de presentación y las condiciones generales y procedimientos para su presentación telemática por Internet.

SEPTIMO. BOTHA: n° 122 de 26-10-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 632/2009, del Consejo de Diputados, de 13 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Berantevilla.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Berantevilla de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral n° 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

OCTAVO. BOTHA: n° 124 de 30-10-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 661/2009, del Consejo de Diputados de 20 de octubre, que aprueba definitivamente la Delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente al término municipal de Kripán.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Kripán, de conformidad con el Plan General de Ordenación Urbana, y su remisión a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto, en relación con el tratamiento de los suelos ocupados por construcciones de naturaleza urbana, situados fuera de los núcleos de población.

NOVENO. BOTHA: n° 124 de 30-10-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 662/2009, del Consejo de Diputados de 20 de octubre, que aprueba definitivamente la Delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente al término municipal de Lagrán.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Lagrán, de conformidad con las Normas Subsidiarias de Planeamiento, y su remisión a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto, en relación con el tratamiento de los suelos ocupados por construcciones de naturaleza urbana, situados fuera de los núcleos de población.

DECIMO. BOTHA: n° 128 de 9-11-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 682/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Barrundia.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Barrundia de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral n° 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

UNDECIMO. BOTHA: n° 128 de 9-11-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 683/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Bernedo.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Bernedo de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral n° 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

DUODECIMO. BOTHA: n° 128 de 9-11-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 684/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente al término municipal de Zambrana.

SUMARIO: Aprobación de la modificación parcial de la Delimitación de Suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Zambrana, recogiendo una nueva Modificación Puntual de las Normas Subsidiarias de Planeamiento, y su remisión a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto, en relación con el tratamiento de los suelos ocupados por construcciones de naturaleza urbana, situados fuera de los núcleos de población.

DECIMOTERCERO. BOTHA: nº 133 de 20-11-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 739/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Elvillar.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Elvillar de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral nº 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

DECIMOCUARTO. BOTHA: nº 133 de 20-11-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 740/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Lagrán

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Lagrán de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral nº 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

DECIMOQUINTO. BOTHA: nº 137 de 30-11-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 764/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Kripán.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia

de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Kripán de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral nº 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

DECIMOSEXTO. BOTHA: nº 137 de 30-11-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 765/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Navaridas.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Navaridas de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral nº 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

DECIMOSEPTIMO. BOTHA: nº 137 de 30-11-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 766/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Peñacerrada-Urizaharra.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Peñacerrada-Urizaharra de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral nº 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

DECIMOCTAVO. BOTHA: nº 139 de 4-12-09 (IBI)

NORMA: Acuerdo 789/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Elburgo.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Elburgo de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral nº 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

DECIMONOVENO. BOTHA: nº 139 de 4-12-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 790/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Iruaiz-Gauna.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Iruaiz-Gauna de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral nº 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

VIGÉSIMO. BOTHA: nº 139 de 4-12-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 791/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Zambrana.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, su-

jetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Zambrana de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral nº 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

VIGÉSIMOPRIMERO. BOTHA: nº 139 de 4-12-09 (IBI)
NORMA: Acuerdo 792/2009, del Consejo de Diputados de 27 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Zuia.

SUMARIO: Aprobación definitiva de la Ponencia de Valoración de suelo y construcciones urbanas, sujetas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Zuia de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral nº 42/1989, de 19 de julio, reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en su normativa de desarrollo.

VIGÉSIMOSEGUNDO. BOTHA: nº 147 de 23-12-09. (IRPF)
NORMA: Orden Foral 712/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 16 de diciembre, por la que se aprueban los signos, índices o módulos, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicables a partir de 1 de enero de 2010.

SUMARIO: El objeto de esta Orden Foral es establecer las cuantías, instrucciones y demás aspectos que regirán la modalidad de signos, índices o módulos, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para los sectores de actividad económica que en ella se relacionan, excluidas las actividades profesionales, que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2010. La aplicación de esta modalidad de estimación objetiva no puede dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica. En el

supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de esta modalidad de determinación del rendimiento neto, se procederá al ingreso o devolución de la cuota resultante, sin que resulten exigibles el recargo por ingreso fuera de plazo, los intereses de demora o las sanciones.

VIGÉSIMO TERCERO. BOTHA: n° 149 de 30-12-09, Suplemento.(GT, IRPF, IRNR, IS, ICOOP, ISD, ITP, IBI, IAE, IVTM) NORMA: Norma Foral 14/2009, de 17 de diciembre, de Ejecución Presupuestaria para el 2010.

SUMARIO. Esta Norma Foral introduce diversas modificaciones en las Normas Forales reguladoras de los impuestos que se relacionan a continuación, que en síntesis y entre otras, son las siguientes:

- a) En la Norma Foral General Tributaria de Álava se regula que los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto, entre otros, la colaboración con las Administraciones públicas para la persecución de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social y para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.
- b) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde el día 1 de enero de 2009, se computarán como rendimientos íntegros

del capital inmobiliario el importe que por todos los conceptos se reciba del arrendatario, subarrendatario, cesionario o beneficiario de la constitución del derecho o facultad de uso o disfrute, incluido en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y se imputarán al período impositivo en que se produzca el correspondiente cobro. Así mismo se hace una equiparación de los grados de minusvalía y de la necesidad de ayuda de tercera persona a los grados de dependencia establecidos en la Ley de dependencia. Y los contribuyentes por este Impuesto podrán deducir el 30 por 100 de las cantidades donadas a entidades sin ánimo de lucro a las que resulte de aplicación una normativa diferente a las Normas Forales del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre y cuando se encuentren inscritas en el Registro correspondiente del Gobierno Vasco y lo hayan comunicado a la Diputación Foral de Álava.

Por otra parte, con efectos desde el 1 de enero de 2010, se introducen modificaciones en relación con la tributación de las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en Álava como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, en general el tipo de gravamen aplicable a la base liquidable del ahorro pasa a ser del 20 por 100, se modifica la regulación de la deducción para incentivar la actividad económica y así mismo se detallan los coeficientes de actualización aplicables a las transmisiones realizadas durante el ejercicio 2010. C

- c) En el Impuesto sobre Sociedades la norma diferencia las modificaciones que son de apli-

cación para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2009 y las que son de aplicación a partir del 1 de enero de 2010. Así mismo incorpora determinadas modificaciones que producen efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, en materia de ayudas a la política agrícola, ganadera y pesquera comunitaria.

- d) Entre las modificaciones que se realizan en la Norma Foral sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, también hay que distinguir entre las que son de aplicación para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2009, y las que son de aplicación para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010. Entre las primeras es de reseñar la variación de los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción como gasto de la contribución obligatoria para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público, y entre las segundas que la base imponible especial de las cooperativas tributará en todo caso al tipo de gravamen del 19 por 100.
- e) En el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se regula que, adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria, al tipo de gravamen del 20 por 100, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos que se indican, que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente.
- f) Entre otras modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, hay que reseñar los ajustes técnicos que se han efectuado en una y otra normativa como consecuencia de la introducción de la autoliquidación para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones.
- g) En la Norma Foral del Impuesto sobre Actividades Económicas, se establece que para el cálculo del volumen de operaciones del sujeto pasivo se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por el mismo y que cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio, las magnitudes anteriormente indicadas se referirán al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.
- h) Así mismo se modifica el Decreto Foral Normativo por el que se aprueban las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, así como la Instrucción para la aplicación de las mismas.
- i) En relación con las variaciones incorporadas a la Norma Foral sobre Vehículos de Tracción Mecánica cabe destacar la exención aplicable tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte siempre que tengan menos de 14 caballos fiscales, y estén matriculados a nombre de las personas con discapacidad para su uso exclusivo mientras se mantengan dichas circunstancias.
- j) Y por último, a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles tendrán derecho a una bonificación entre el 50 y el 90 por 100 de la cuota del Impuesto, siempre que así se solicite por los interesados antes del inicio de la obras,

los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación equiparable a ésta, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado. En defecto de acuerdo municipal, se aplicará a los referidos inmuebles la bonificación máxima prevista en este artículo.

VIGÉSIMO CUARTO. BOTHA: n° 149 de 30-12-09.
NORMA: Decreto Foral 79/2009, del Consejo de Diputados de 22 de diciembre, que modifica los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos de trabajo y a otras rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SUMARIO: El objeto principal del presente Decreto Foral es la aprobación de una nueva tabla de porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo a partir del día 1 de enero del año 2010. Al mismo tiempo, se incrementa del 18 por ciento al 19 por ciento el porcentaje de retención sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, así como sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles.

En coherencia con lo anterior, en el Impuesto sobre Sociedades se eleva al 19 por ciento el porcentaje de retención aplicable a los rendimientos del capital inmobiliario y a determinadas ganancias patrimoniales y también se procede a modificar la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa aplicable a la actividad de elaboradores de vino y a las actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras.

VIGÉSIMO QUINTO. BOTHA: n° 149 de 30-12-09.
NORMA: Orden Foral 731/2009 del Diputado de

Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 21 de diciembre, que modifica la Orden Foral 651/2007 del 17 de diciembre por la que se aprobó el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta.

SUMARIO: Mediante la presente Orden Foral se aprueban los nuevos diseños físicos y lógicos a los que deberán ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador del modelo 190, en relación con los cuales cabe destacar la ampliación a 500 del número de posiciones de que consta cada uno de los registros que se especifican en los diseños lógicos.

VIGÉSIMO SEXTO. B.O.T.H.A: n° 4 de 13-1-10
NORMA: Decreto Foral 84/2009, del Consejo de Diputados de 29 de diciembre, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2010.

SUMARIO: El Decreto Foral tiene por objeto determinar qué actividades o programas se declaran prioritarias, a los efectos del artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, reguladora del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, para el ejercicio 2010.

VIGÉSIMO SÉPTIMO. B.O.T.H.A. n° 4 de 13-1-10
NORMA: Decreto Foral 85/2009, del Consejo de Diputados de 29 de diciembre, de modificación de los tipos de retención del capital mobiliario.

SUMARIO: El objeto del presente Decreto Foral es incrementar del 18 al 19 por ciento el porcentaje de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, así como sobre los premios, con efectos desde el día 1 de enero de 2010.

ACTUALIDAD BIZKAIA

NORMA FORAL 3/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2010. (BOB n° 247 de 28-12-2009)

La presente Norma Foral introduce una serie de medidas de carácter tributario que afectan a la regulación de diversos tributos del sistema fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia.

Las medidas incluidas en la Norma Foral son mayoritariamente de tipo anticíclico y tienen como objetivos principales la salida de la crisis y la minimización del impacto en la economía del Territorio Histórico de Bizkaia de una negativa coyuntura económica cuyas manifestaciones más importantes son la restricción crediticia y el desempleo.

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para los ejercicios del 2010 y 2011, se mantiene la deducción de 400 euros creada para estimular la actividad económica, pero sólo para los contribuyentes de menor capacidad económica, transformándose en variable esta deducción para bases imponibles entre 15.000 y 20.000 euros.

Dentro de estas medidas introducidas en el impuesto personal de las personas físicas resaltar el incremento del gravamen del 18 al 20% aplicable a las rentas del ahorro, con el fin de conseguir que aquellos que tienen una capacidad económica superior contribuyan en mayor medida al incremento de la recaudación fiscal afectada por la crisis económica.

En el ámbito de la vivienda, se mantiene la ampliación a 8 años para efectuar la inversión de las cantidades depositadas en cuentas de ahorro vivienda, para aquellas cuentas cuyo plazo de material-

ización venza entre el 1 de enero de 2010 y el 31 de diciembre de 2011. Asimismo, se prolonga la ampliación a cuatro años del plazo para materializar los importes obtenidos en la transmisión de la vivienda habitual con adquisición de otra nueva con el mismo carácter, tanto en el supuesto de transmisión de la vivienda habitual entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010 como de adquisición de una vivienda habitual entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010 y posterior transmisión de la anterior.

En el Impuesto sobre Sociedades, con el objeto de incentivar las contrataciones y paliar el incremento de desempleados, se amplía de 3.000 a 4.600 euros la deducción por creación de empleo para los contratos celebrados durante el período que va del 1 de enero de 2010 a 31 de diciembre de 2011. Esta deducción se amplía en otros 4.000 euros, en el caso de colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo.

En relación con la tributación de las personas jurídicas, hay que destacar la supresión del tipo impositivo especial del 1% aplicable a las sociedades de inversión de capital variable, conocidas como SICAV.

Por lo que respecta a los impuestos indirectos, con el fin de impulsar el mercado inmobiliario y apoyar a un sector que ha sufrido la crisis como ninguno, mencionar los nuevos porcentajes del 4% y 2,5%, en lugar del 6%, aplicables a las transmisiones de viviendas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que cumplan determinados requisitos.

Asimismo, se declara exenta las primeras copias de escrituras notariales que documenten la primera transmisión de viviendas, en cuanto al gravamen sobre documentos notariales, cuando la transmisión de la vivienda está sujeta y no exenta a IVA.

Se introducen, asimismo, diversas modificaciones en la Norma Foral sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, consecuencia todas ellas de la desaparición del Fondo de Educación y Promoción Cooperativa en la Ley de Cooperativas del País Vasco, con objeto de adaptar la terminología y conceptos a los cambios efectuados. Asimismo, se han eliminado en diversas Normas Forales algunas remisiones que se realizaban en determinados artículos a la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, cuya derogación con efectos para el ejercicio 2008 había dejado sin efectos, siendo todas ellas de carácter técnico.

En el ámbito local también se realizan diversas modificaciones técnicas, sin embargo destaca en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, la posibilidad por los Ayuntamientos del Territorio Histórico de Bizkaia de establecer una bonificación para las familias numerosas.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 159/2009, de 1 de diciembre, por el que se modifica el Decreto Foral 192/1991, de 27 de diciembre, por el que se dictan Normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas. (BOB nº 237 de 11-12-2009)

El Decreto Foral 192/1991, de 27 de diciembre, por el que se dictan Normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, establece el marco normativo de las actuaciones de gestión del denominado IAE.

En la citada disposición se recoge que el Impuesto se gestiona a partir de la matrícula del mismo. Dicha matrícula se formará anualmente para cada término municipal y estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, deudas tributarias y, en su caso, de Recargo Foral. La matrícula estará a disposición del público en los respectivos Ayuntamientos.

El transcurso del tiempo, unido al proceso de reforma contemplado en la Disposición Adicional Segunda del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, que va a suponer la sustitución, a partir del 1 de enero de 2011, de las declaraciones del Impuesto sobre Actividades Económicas, por la presentación de las declaraciones censales en aquellos sujetos pasivos que resulten exentos del IAE, aconsejan ir introduciendo ciertas modificaciones dirigidas a mejorar la gestión del impuesto y a simplificar las obligaciones tributarias exigibles a los sujetos pasivos del mismo.

Entre dichas modificaciones cabe destacar el establecimiento de un nuevo plazo para la presentación de la declaración de alta, variación o baja en el impuesto, que no deba necesariamente coincidir, como actualmente está regulado, con el inicio de la actividad, el momento de la variación o el cese de la actividad, respectivamente.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 160/2009, de 1 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2010. (BOB nº 237 de 11-12-2009)

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2010, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, el apartado 9 del artículo 15 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material, intangible o inversiones inmobiliarias, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas. La primera de éstas establece que se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2010.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 179/2009, de 15 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2010. (BOB nº 244 de 22-12-2009)

Desde el ejercicio 1998, la Diputación Foral de Bizkaia ha estimulado, a través de los incentivos fiscales contemplados en la normativa tributaria, la

participación del sector privado en la financiación de eventos culturales de especial trascendencia desarrollados en el Territorio Histórico de Bizkaia referidos al patrimonio cultural, actividades deportivas, de tiempo libre, manifestaciones artístico-culturales y promoción de actividades de fomento del uso del euskara, dentro del ámbito de actuación del Departamento Foral de Cultura.

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

Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2010.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 183/2009, de 22 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo y a otras rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB nº 247 de 28-12-2009)

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre.

Determinadas modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas inciden directa-

mente en el importe de los pagos a cuenta a realizar por los contribuyentes y justifican la aprobación de nuevos porcentajes de retención.

Por este motivo, el objeto principal del presente Decreto Foral es la aprobación de una nueva tabla de porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo a partir del día 1 de enero del año 2010.

Al mismo tiempo, se incrementa del 18 al 19 por 100 el porcentaje de retención sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, así como sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles.

En coherencia con lo anterior, en el Impuesto sobre Sociedades se eleva al 19 por 100 el porcentaje de retención aplicable a los rendimientos del capital inmobiliario y a determinadas ganancias patrimoniales.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 199/2009, de 30 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, en materia de pagos a cuenta. (BOB nº 4 de 08-01-2010)

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre.

Recientemente se han producido determinadas modificaciones tributarias que tienen repercusión

directa en los porcentajes de retención e ingreso a cuenta aplicables a determinados rendimientos y que justifican la aprobación de nuevos tipos de retención.

Por este motivo, mediante el presente Decreto Foral se incrementa del 18 al 19 por 100 el porcentaje de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, así como sobre los premios, con efectos desde el día 1 de enero de 2010.

ORDEN FORAL 2.667/2009, de 22 de octubre, por la que se modifican los plazos de alta y baja en el Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 206 de 28-10-2009)

El día 1 de enero de 2009 entró en funcionamiento el Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido, diseñado para evitar a los empresarios y profesionales el coste financiero que representa el diferimiento en la percepción de las devoluciones que el mecanismo de devolución del Impuesto puede originar, especialmente en los períodos en los que se han realizado fuertes inversiones o al iniciarse una actividad empresarial o profesional. La Orden Foral 124/2009, de 13 de enero, por la que se regula el Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece el esquema básico de funcionamiento del mencionado Registro de devolución mensual, complementando así lo dispuesto en los artículos 116 y 163 nonies de la Norma Foral del Impuesto. La citada Orden Foral fijó el mes de noviembre como plazo para que se efectuaran las altas y bajas en Registro de devolución mensual.

Sin embargo, la experiencia en la gestión del Registro durante el último año aconseja la modificación del plazo para las solicitudes de inscripción y baja, trasladándose de noviembre a enero, con carácter general.

ORDEN FORAL 2.780/2009, de 4 de noviembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de propuestas previas de tributación. (BOB nº 219 de 16-11-2009)

De conformidad con el artículo 83 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, la actividad de información y asistencia a los obligados tributarios se instrumentará, entre otros medios, a través de los procedimientos de vinculación administrativa previa.

Así mismo, el artículo 89 de la citada Norma Foral establece que los obligados tributarios podrán someter al conocimiento de la Administración tributaria propuestas previas de tributación correspondientes a determinadas operaciones de especial trascendencia o complejidad, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

En desarrollo de lo anterior, se aprobó el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión.

Por otra parte, uno de los objetivos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia es el de fomento de la utilización y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

En esta línea de actuación, y de acuerdo con el apartado 3 del artículo 83 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, según el cual las actuaciones de información y asistencia a los obligados tributarios se podrán efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, se aprueba la presente Orden

Foral para regular el procedimiento para la presentación telemática de las propuestas previas de tributación.

ORDEN FORAL 2.941/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 840 de alta, variación o baja, en el Impuesto sobre Actividades Económicas y su presentación telemática. (BOB nº 229 de 30-11-2009)

La Orden Foral 507/2004, de 25 de febrero, aprobó el modelo 845 de alta, variación o baja, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, para cuotas municipales.

Al mismo tiempo, mediante la Orden Foral 508/2004, de 25 de febrero, se aprobó el modelo 846 de alta, variación o baja, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, para cuotas provinciales y estatales.

Por otro lado, en relación con este Impuesto, continúan en vigor a día de hoy los modelos 840 y 846-C, como anexos que detallan máquinas recreativas, vehículos y locales relacionados con un mismo contribuyente.

La voluntad de mejora y racionalización de los procesos administrativos aconseja la fusión de los cuatro impresos antes mencionados en uno solo, que recoja la amplia casuística de este Impuesto y que, como la práctica totalidad, va a ser susceptible de tramitación por vía telemática.

ORDEN FORAL 2.942/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de EPSVs, Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, PIAS, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. (BOB nº 229 de 30-11-2009)

La Orden Foral 3.294/2008, de 3 de diciembre, aprobó el modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes y Fondos de Pensiones, sistemas alternativos a los mismos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados y Planes Individuales de Ahorro Sistemático.

Con objeto de incluir una nueva clave en este modelo que permita el intercambio de información con otras administraciones, se modifica el modelo y el soporte informático del modelo 345.

Asimismo, se procede a modificar determinadas casillas del modelo 781, de declaración informativa de cuentas vivienda.

ORDEN FORAL 2.970/2009, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 229 de 30-11-2009)

El artículo 164, apartado uno, número 6º, de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 390, autoliquidación final del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que, por razones de gestión, se ha decidido incluir determinada información de carácter complementario en los apartados del modelo que contienen datos resumen del ejercicio.

ORDEN FORAL 3.099/2009, de 3 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades

económicas y de premios. (BOB nº 239 de 15-12-2009)

La Orden Foral 2994/2007, de 30 de noviembre, aprobó el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador.

Con posterioridad, la Orden Foral 3502/2008, de 17 de diciembre, modificó dicho modelo, principalmente para adaptarlo a los cambios habidos en el Número de Identificación Fiscal, a la necesidad de diferenciar las percepciones en concepto de incapacidad permanente total cualificada y al nuevo tratamiento de las aportaciones a los partidos políticos.

La aprobación de una nueva Orden Foral para regular el modelo 190 responde básicamente a la necesidad de ampliar el tamaño de los registros que contienen la información incluida en el mismo y a la obligación de incluir en la relación el Número de Identificación Fiscal de los menores de 14 años que perciban rendimientos junto al de su representante legal.

Debe destacarse, por último, que el plazo de presentación de este modelo continúa siendo del 1 al 25 de enero del año siguiente al que se refieran los datos incluidos en el mismo.

Asimismo, se procede a modificar la redacción de determinados registros del modelo 193, del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Retenciones e ingresos a cuenta. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario y determinadas rentas. Resumen anual.

ORDEN FORAL 3.234/2009, de 18 de diciembre, por la que se aplaza la obligación de presentación periódica - modelo 340- de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido para determinados obligados. (BOB nº 247 de 28-12-2009)

El artículo 47 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, establece la obligación de informar en el modelo 340 sobre operaciones incluidas en los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, por cada período de liquidación, por parte de los obligados tributarios.

La Disposición Transitoria Primera del citado Reglamento dispone que la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro será exigible desde el 1 de enero de 2009 únicamente para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual. De acuerdo a la normativa vigente, para los restantes obligados tributarios, el cumplimiento de esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2010, de acuerdo con la forma, plazos y demás condiciones para el cumplimiento de la misma que establezca el Diputado de Hacienda y Finanzas.

Esta obligación de transmitir de forma telemática los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido generalizada para los contribuyentes, a partir del 1 de enero de 2010, supone una carga difícilmente asumible para muchas empresas dado que requiere unas adaptaciones informáticas, y por lo tanto una inversión económica, no aconsejables en los momentos actuales de crisis.

Conscientes de ello y, en sintonía con las Administraciones tributarias de nuestro entorno, se ha de-

cidido aplazar la puesta en marcha generalizada de este importante sistema de información tributaria, manteniéndose para los sujetos pasivos incluidos en el Registro de devolución mensual la actual obligación de presentación, y sin perjuicio de que en un momento posterior se modifique la citada Disposición Transitoria Primera para adecuarlo a las nuevas exigencias de la gestión del Impuesto.

ORDEN FORAL 3.287/2009, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de impreso 600 de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOB nº 4 de 08-01-2010. Corrección de errores en BOB nº 9 de 15-01-2010)

La Orden Foral 249/2002, de 21 de enero, aprobó el modelo de impreso 600, de declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación mediante soporte magnético directamente legible por ordenador.

La Norma Foral de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2010 ha modificado los tipos impositivos aplicables a los inmuebles que cumplan determinadas condiciones, lo que conlleva, en el caso de este Impuesto, la aprobación de un nuevo modelo 600 de autoliquidación donde queden reflejadas estas variaciones.

ORDEN FORAL 3.308/2009, de 30 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles. (BOB nº 5 de 11-01-2010)

La Orden Foral 2993/2007, de 30 de noviembre, aprobó el modelo 181 de declaración informativa de préstamos concedidos para la adquisición de vivienda.

El artículo 49 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, dispone que las entidades de crédito y las demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual sobre el saldo a 31 de diciembre de los créditos y préstamos por ellas concedidos en la que se incluirá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal.

Asimismo, el artículo 65 del Decreto Foral antes citado recoge la obligación de las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos, o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble, de presentar una declaración informativa anual relativa a dichas operaciones con los datos identificación de los prestatarios, de los prestamistas, de los intermediarios, si los hubiera, de las partes en otras operaciones financieras directamente relacionadas con la adquisición de bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles, el importe total del préstamo u operación, cantidades que se hayan satisfecho en el año en concepto de intereses y de amortización del capital, el año de constitución del préstamo u operación y período de duración, la Indicación de si el destinatario de la operación ha manifestado su voluntad de dedicar dicho inmueble a su vivienda habitual, el Número fijo o Referencia catastral, el valor de tasación del inmueble y el saldo del préstamo a 31 de diciembre de cada año.

Teniendo en cuenta estos antecedentes y con el fin de evitar la creación de nuevos modelos de declaraciones informativas, se considera necesario aprobar un modelo que incorpore, por un lado la

nueva información referente a préstamos y créditos y, por otro, la ampliación de información relativa a las operaciones financieras relacionadas con la adquisición de inmuebles, a la vez que se introduce en el modelo la información relacionada con los menores de 14 años que intervengan en este tipo de operaciones.

ORDEN FORAL 110/2010, de 13 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOB nº 14 de 22-01-10)

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

La Orden Foral 289/1987, de 23 de febrero, aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como del entonces denominado Impuesto General sobre Sucesiones. Dichos precios medios de venta han sido revisados anualmente por sucesivas Ordenes Forales.

Además, la Orden Foral 70/1992, de 21 de enero, estableció por primera vez la posibilidad de utilizar como medio de comprobación los precios medios de venta en la transmisión de embarcaciones y aeronaves usadas teniendo en cuenta los años de utilización mediante una tabla de porcentajes.

La última de las actualizaciones se ha llevado a cabo mediante la Orden Foral 205/2009, de 19 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para 2009.

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, para adecuar la valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho Impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral se procede a revisar para el año 2010 los mencionados precios medios de venta así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

NORMA FORAL 3/2009, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2010

El presupuesto para 2010 tiene la orientación adecuada para poder afrontar con éxito la actual coyuntura de crisis. Para ello, la Diputación Foral de Gipuzkoa a través de su Presupuesto y en un marco de austeridad en el gasto, favorece el crecimiento y la estabilidad económica.

Dentro de este contexto, el presupuesto para el año 2010 incorpora el Plan Anticrisis cuyo objetivo

es el de impulsar y coadyuvar la dinamización económica y social del Territorio.

En esta línea, resulta fundamental priorizar las políticas que minimicen los efectos de la crisis sobre las empresas y las personas y fortalezcan el tejido productivo, incidiendo en la competitividad de Gipuzkoa.

Atendiendo a la necesaria colaboración entre los Ayuntamientos y la Diputación Foral de Gipuzkoa para el desarrollo del bienestar de este territorio, estos presupuestos contemplan subvenciones a los ayuntamientos por una cuantía de 81 millones de euros.

Los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el ejercicio 2010 son la principal herramienta de ejecución del conjunto de políticas públicas forales que conforman el Plan de Gestión 2007-2011 que se proponen como necesarias para que el tejido económico siga generando riqueza y la Administración pública ofrezca la protección social necesaria.

Así mismo y al igual que en los presupuestos del ejercicio 2009, la actual norma de presupuestos incorpora los créditos aprobados bajo la denominación de «Presupuesto Extraordinario de Gestión 2008-2011», con el objeto de materializar un impulso extraordinario en esta legislatura para lograr situar a Gipuzkoa como un territorio inteligente que garantice el bienestar de las personas, innovador, creativo, competitivo y sostenible.

NORMA FORAL 4/2009, de 23 de diciembre por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias.

La presente Norma Foral tiene por objeto introducir una serie de modificaciones en la normativa tribu-

taria guipuzcoana, algunas de las cuales tienen un marcado carácter técnico y en otras, sin embargo, destaca más el aspecto económico.

Por lo que respecta a este segundo bloque de medidas de carácter más económico, se enfocan principalmente en dos direcciones.

Por una parte, buscan asegurar la viabilidad de las políticas de inversión puestas en práctica por las Administraciones públicas para hacer frente a la situación de recesión que, en el contexto de crisis económica mundial, atraviesan las economías vasca y guipuzcoana, y al mismo tiempo, posibilitar el mantenimiento de las coberturas sociales, cuya demanda se incrementa en circunstancias económicas como las actuales, con el consiguiente aumento del gasto social. Entre estas medidas, cabe destacar las adoptadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con la tributación de las rentas del ahorro y con la limitación de la deducción para incentivar la actividad económica, y en el Impuesto sobre Sociedades, en relación con la exclusión de las sociedades de inversión de capital variable del régimen especial de tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva.

Por otra parte, pretenden impulsar la superación de la parálisis que atenaza al mercado inmobiliario, a través de la adopción de medidas que reduzcan el gravamen al que se ven sometidas las personas que adquieren viviendas en general, y vivienda habitual en particular; en este sentido, cabe aludir a varias medidas adoptadas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Una novedad de trascendental importancia en el sistema impositivo del Territorio Histórico de Guipuzkoa es la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio. La evolución de los sistemas tributarios de

nuestro entorno ponen de manifiesto la necesidad de proceder a la supresión de este Impuesto, que fue introducido para satisfacer, principalmente, objetivos de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La medida se adopta con efectos desde el primero de enero de 2009. No obstante, se mantienen vigentes los preceptos que resulten necesarios para la efectividad de las remisiones que se contengan en otras Normas Forales.

Distinguiendo las modificaciones introducidas por el tipo de impuesto al que afectan, cabe comenzar por las incluidas en el artículo 1 de la Norma Foral, referidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulado en la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre. Entre estas modificaciones cabe distinguir aquéllas que se realizan con efectos a partir del 1 de enero de 2009, que ocupan el ordinal primero del artículo, de aquellas otras que se incorporan con efectos a partir del 1 de enero de 2010 y con vigencia indefinida, que ocupan el ordinal segundo y, por último, de aquéllas que se introducen con efectos para los periodos impositivos 2010 y 2011, que ocupan el ordinal tercero.

Además, relacionado con este Impuesto, la disposición adicional segunda ha ampliado el plazo de materialización y deducción de las cantidades depositadas en cuentas vivienda, de forma complementaria a la ampliación que se estableció en la disposición adicional de la Norma Foral 1/2009, de 17 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no residentes y la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria. Esta nueva medida va dirigida a aquellos contribuyentes cuyo plazo de materialización vence entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2012, en virtud de lo previsto

en la Norma Foral y en el Reglamento del Impuesto. El nuevo plazo máximo se fija en 8 años para aquellos a los que venza en el año 2011 y en 7 para los que venza en el 2012.

En el artículo 2 de la Norma Foral se modifica el apartado 3 del artículo 18 de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, para incrementar del 18 al 20 por 100 la imposición complementaria prevista para los supuestos en que las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero.

El artículo 3 de la Norma Foral introduce diversas modificaciones en la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. Entre dichas modificaciones, cabe distinguir las que tienen efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2009, que se han agrupado en el ordinal primero de dicho artículo, las que tienen efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010, recogidas en el ordinal segundo del mismo artículo, así como las que tienen efectos desde el 4 de julio de 2009, recogidas en el ordinal tercero.

En el artículo 4 de la Norma Foral se introducen diversas modificaciones en la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Todas ellas tienen como objeto ajustar la regulación incluida en esta última en relación con el Fondo de educación y promoción cooperativa, a las modificaciones incluidas en la Ley de Cooperativas a través de la Ley 6/2008, de 25 de junio, de la Sociedad Cooperativa Pequeña de Euskadi. La disposición adicional cuarta de esta última Ley sustituye en la Ley 4/1993, de 24 de junio de Cooperativas de Euskadi, la regulación del «Fondo de educación y promoción cooperativa»

por «la Contribución para educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público», además de modificar algunos aspectos sustantivos de dicha contribución. Ello obliga pues a introducir los cambios de denominación y de condicionado en la deducción prevista en el artículo 17 de la Norma Foral 2/1997, además de en la mención que se hace al anterior fondo en diversos artículos de esta última.

El artículo 5 de la Norma Foral introduce diversas modificaciones en la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El capítulo III de la Norma Foral contiene las modificaciones que afectan a los tributos locales y comienza por el artículo 6 que incluye los cambios de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El primer cambio afecta a la notificación de los valores catastrales resultantes de la aprobación de nuevas ponencias de valores, que de acuerdo con la nueva redacción podrán ser objeto de notificación por el procedimiento de personación, sustituyendo en este caso a la notificación por envío postal con acuse de recibo, tan conflictiva y costosa en un supuesto como este de notificación masiva de comunicaciones.

El artículo 7 contiene las modificaciones relativas al Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, que son dos.

La primera suprime las alusiones que en la regla 3.º de la letra c) del apartado 1 del artículo 5 se hace a las personas físicas para la determinación del volumen de operaciones, en concordancia con una modificación que previamente se llevó a cabo en el artículo 42 del Código de Comercio al que se remi-

te. Así mismo se suprime la referencia al Real Decreto 1.815/1991, de 20 de diciembre.

La segunda añade un párrafo al apartado 2 del artículo 14, con el propósito de establecer el libre acceso de los titulares de actividades económicas a la información incluida en la matrícula del Impuesto.

Las modificaciones incluidas en el artículo 8 de la Norma Foral están dedicadas a la Norma Foral 14/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Se da nueva redacción al artículo 2 con el objeto de ponderar la aplicación de la exención del Impuesto a vehículos turismo en el caso de personas con discapacidad, de forma que sólo a los casos de discapacidad más grave o con problemas de movilidad sea aplicable la exención.

Por último, se modifican las cuotas de la tarifa prevista en el apartado 1 del artículo 4, incrementando las cuotas de los turismos y motocicletas en un 2 por 100, a la vez que se modifica el coeficiente máximo de incremento que los Ayuntamientos podrán aplicar a las citadas cuotas, previsto en el apartado 3 de dicho artículo 4.

Relacionado con este último Impuesto, en la disposición transitoria primera de esta Norma Foral se establece la obligatoriedad de instar nuevamente la exención en el caso de que con anterioridad el contribuyente no hubiera acreditado ante el Ayuntamiento el cumplimiento de los requisitos previstos en la nueva regulación.

Entre las disposiciones derogatorias destaca, además de la aludida derogación con efectos 1 de enero de 2012 de la deducción para incentivar la actividad económica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la derogación con efectos des-

de el 1 de enero de 2009 del Impuesto sobre el Patrimonio.

Y directamente relacionada con esta última derogatoria, la disposición adicional primera mantiene en vigor las normas del Impuesto sobre el Patrimonio a los simples efectos de completar el contenido de las disposiciones que se remitan o hagan referencia a dicho Impuesto.

DECRETO FORAL 40/2009, de 23 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2010 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El presente Decreto Foral tiene por objeto la modificación de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades y la aprobación de los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2010 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, obedece, fundamentalmente, a dos razones.

Por una parte se pretende adecuar el texto reglamentario a las modificaciones que acaban de incorporarse a la Norma Foral del Impuesto, a través de la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias, que se ha tramitado de forma paralela al presente Decreto Foral.

Y por otra parte, se trata de modificar los tipos de retención de determinadas rentas, como consecuencia de su modificación en territorio común, considerando lo previsto en el Concierto Económico respecto a la obligación de las Diputaciones Forales de aplicar idénticos tipos a los de territorio común.

A este último motivo obedece también la modificación realizada en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio.

ORDEN FORAL 883/2009, de 3 de noviembre sobre tratamiento de las denuncias de fraude fiscal.

Con base en el artículo 110 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria y el artículo 29.2 del Decreto Foral 34/1990, de 5 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección, a través de la presente Orden Foral y de la campaña difundida por el Departamento de Hacienda y Finanzas se pretende llevar a cabo un programa de lucha contra el fraude y de difusión del principio de tolerancia cero frente a los defraudadores. Este objetivo se persigue desde la colaboración ciudadana. Se pretende reforzar los principios de solidaridad y distribución equitativa de las cargas sociales frente a las ideas de tolerancia hacia el fraude fiscal mediante un ejercicio de corresponsabilidad en la gestión fiscal.

Para ello ha dado publicidad a un servicio de recepción de denuncias que permite su presentación no solo mediante comparecencia o por escrito sino también a través de la web departamental o del teléfono y considerando el posible incremento en el uso de esta figura procede regular las normas de organización internas para su tratamiento.

ORDEN FORAL 971/2009, de 3 de diciembre, por la que se regula la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y determinadas solicitudes de carácter tributario mediante su remisión telemática a través del empleo de firma electrónica reconocida y el correspondiente procedimiento.

La Orden Foral 1.002/2008, de 18 de noviembre, estableció la obligación a determinados obligados tributarios de presentar declaraciones y autoliquidaciones tributarias mediante su remisión telemática a través del empleo de firma electrónica reconocida y el correspondiente procedimiento.

La cada vez mayor introducción de las nuevas tecnologías en la gestión empresarial y en el ámbito de las actividades económicas, como factor de avance y acomodación a la tecnologización del mercado, hace que cualquier proyecto empresarial, desde sus comienzos, tenga la necesidad de desarrollar su actividad teniendo en cuenta las nuevas tecnologías.

Esto permite ir incorporando a determinados contribuyentes con una cierta capacidad económica y tecnológica, como es el caso de las personas jurídicas, a la gestión tributaria por vía telemática desde el inicio de las actividades. Con ello se facilita el cumplimiento las obligaciones tributarias de dichos contribuyentes, al mismo tiempo que hace más eficiente y eficaz la gestión tributaria desde el punto de vista de la Administración tributaria.

A través de la presente Orden Foral se amplía, pues, el ámbito de contribuyentes a los cuales se incluye en la preceptiva utilización de procedimientos telemáticos, además de incorporar nuevos trámites o procedimientos a dicha modalidad, entre otros entre otros las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

ACTUALIDAD ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

Dentro de la actualidad normativa, y en lo que toca al ámbito del Estado, existen en el momento de la redacción de estas líneas, dos propuestas normativas que merecen una especial atención:

- Proyecto de Ley por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarse a la normativa comunitaria.
- Anteproyecto de Ley de Economía Sostenible

Estos textos se encuentran en diferente grado de tramitación; el primero de ellos se encuentra en el Senado, y a su contenido ya se ha hecho referencia en el propio editorial de este número de Zergak.

La segunda propuesta constituye, en palabras de sus impulsores el eje de la actividad legislativa del Gobierno del Estado en el presente ejercicio. Tiene un contenido multidisciplinar, con el objeto, tal y como su exposición de motivos afirma, de introducir en el ordenamiento jurídico las reformas estructurales necesarias para crear condiciones que favorezcan un desarrollo económico sostenible, entendiéndolo como un patrón de crecimiento que concilie el desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el respeto ambiental y el uso racional de los recursos naturales,

de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las del futuro para atender sus propias necesidades.

La acción de los poderes públicos para impulsar la sostenibilidad de la economía española, estará guiada por los siguientes principios:

Mejora de la competitividad: las Administraciones públicas impulsarán el incremento de la competitividad de las empresas, mediante un marco regulatorio que favorezca la eficiencia en los mercados de bienes y servicios, facilite la asignación de los recursos productivos y la mejora de la productividad, en particular a través de la formación, la innovación y el uso de nuevas tecnologías, e incremente la capacidad para competir en los mercados internacionales.

Estabilidad de las finanzas públicas: las Administraciones públicas garantizarán la estabilidad en el tiempo de sus finanzas para contribuir al mejor desenvolvimiento de la actividad económica y al adecuado funcionamiento del Estado.

Fomento de la capacidad innovadora de las empresas: las Administraciones públicas desarrollarán una política de apoyo a la innovación que favorezca tanto a las empresas e industrias innovadoras, como la renovación de los sectores tradicionales, con el fin de aumentar su competitividad.

Ahorro y eficiencia energética: el ahorro y la eficiencia energética deben contribuir a la sostenibilidad propiciando la reducción de

costes, atenuando la dependencia energética y preservando los recursos naturales.

Promoción de las energías limpias: reducción de emisiones y eficaz tratamiento de residuos: las Administraciones públicas adoptarán políticas energéticas y ambientales que compatibilicen el desarrollo económico con la minimización del coste social de las emisiones y de los residuos producidos.

Racionalización de la construcción residencial: Las Administraciones públicas adoptarán políticas que favorezcan la racionalización de la construcción residencial para conciliar la atención a las necesidades de la población, la rehabilitación de las viviendas y de los núcleos urbanos, la protección al medio ambiente y el uso racional de los recursos económicos.

Extensión y mejora de la calidad de la educación e impulso de la formación continua: las Administraciones públicas favorecerán la extensión y mejora de la educación y de la formación continua, como instrumentos para la mejora de la cohesión social y el desarrollo personal de los ciudadanos.

Fortalecimiento y garantía del Estado social: las Administraciones públicas conciliarán el avance paralelo y armonizado del progreso económico con la mejora de las prestaciones sociales y la sostenibilidad de su financiación.

Dado el objeto de nuestra publicación, nos detendremos ahora en pormenorizar las medidas tributarias contenidas en el Anteproyecto, con indicación del objetivo que persiguen:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. Dentro de las medidas de reforma del mercado financiero, el artículo 28 modifica el artículo 18 de la LIRPF sobre Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.

Se trata de introducir una mayor progresividad en la tributación de las retribuciones plurianuales al establecer un límite absoluto de 600.000 euros para aplicarse la reducción del 40% de la que se benefician los rendimientos con período de generación superior a dos años. De esta forma, hasta dicho importe se tendrá derecho a la reducción, pero ésta no se aplicará al exceso.

Por otra parte, se mantiene el tratamiento fiscal de los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones concedidas a los trabajadores, si bien se les aplica también el límite de 600.000 euros.

2. Con el objetivo de la simplificación administrativa y en concreto la simplificación del régimen de tributación el artículo 47 modifica el artículo 32.2.2º de la LIRPF para definir el tratamiento fiscal de autónomos dependientes.
3. Fomento del transporte público. El artículo 127 modifica el artículo 42.2 para establecer la exención en el IRPF del cheque-transporte hasta un máximo anual de 1.500 euros.
4. Compra, alquiler y rehabilitación de viviendas.
 - a) Dedución por la compra de vivienda habitual. El artículo 133.Uno establece la elimi-

nación parcial de esta deducción. Tras la modificación del artículo 68.1 de la LIRPF, a partir de enero de 2011, la deducción por adquisición de vivienda habitual, se limita a las rentas inferiores a 24.107,20 euros.

El artículo 133.Dos crea un régimen transitorio (nueva DT 18ª en la LIRPF) para regular que los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2011 puedan continuar con las deducciones del sistema actual.

- b) Para impulsar el alquiler, también a partir de 2011, el artículo 133.Tres modifica el artículo 23.2 de la LIRPF para mejorar el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por los arrendadores de inmuebles. Se incrementa del 50% al 60% el porcentaje de reducción en la declaración de la renta y se reduce de 35 a 30 años la edad del arrendatario a efectos de la exención del 100% de las rentas de alquiler. Es decir, si hasta ahora se puede aplicar esta exención cuando se alquila a menores de 35 años, desde el 1 de enero de 2011, se aplicará a los alquileres a menores de 30 años, aunque aquellos propietarios que alquilen a un menor de 35 años antes del 31 de diciembre de 2010, conservarán la exención del 100% hasta que cumplan los 35 años según se establece en la nueva DT 19ª que introduce el artículo 133.Cuatro.
- c) El apartado Cinco del artículo 133 establece, mediante una nueva DA 29ª en la LIRPF una nueva deducción por obras de mejora en la vivienda habitual del 10% para las obras relacionadas con la eficiencia energética, el uso del agua o la adaptación a personas con

movilidad reducida que se realicen en las viviendas antes del 31 de diciembre de 2012. La base anual máxima de deducción será de 3.000 euros y estará limitada en función de la base imponible del contribuyente, siguiendo los mismos tramos establecidos en la deducción por compra de vivienda habitual. Además, el límite máximo plurianual por vivienda será de 10.000 euros.

- d) Concepto de rehabilitación. La DA7ª de la Ley de Economía sostenible establece un plazo de seis meses desde la fecha de entrada en vigor de la Ley, para modificar el RIRPF ampliando el concepto de rehabilitación para que se puedan incluir tanto las rehabilitaciones estructurales de viviendas como las rehabilitaciones funcionales para mejorar la eficiencia energética, el uso del agua y la accesibilidad de las viviendas.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Dentro de las medidas enfocadas a la simplificación administrativa y tratando de agilizar la constitución de empresas y la adopción de actos societarios, el artículo 42 modifica el artículo 19.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se suprime el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para la constitución y los acuerdos de aumento del capital social de las Sociedades de Responsabilidad Limitada cuando no se supere la cifra de 30.000 euros.

Impuesto sobre Sociedades

1. Con el objetivo de la simplificación del régimen de tributación de los grupos fiscales, el artículo 48 modifica el artículo 70.6 de la LIS para simplificar la comunicación de la composición de los estos grupos.
2. Siguiendo la política de apoyo a la I+D+i el artículo 73 modifica el artículo 35.2.c) de la LIS para incrementar el porcentaje de deducción para las actividades de innovación, pasando del 8% actual al 12%.

Además, se modifica el artículo 44.1 de la LIS incrementando el límite máximo de deducción que pasa a ser el 60% de la cuota íntegra minorada (hasta ahora el 50%), en los casos en el que el importe de la deducción por I+D+i sea significativa (importe superior al 10% de la cuota íntegra del ejercicio – DDI - Bonificaciones).

3. Dentro de la apuesta por la sostenibilidad medioambiental el artículo 112.Uno y Dos modifica el artículo 39.1 y la DA10ª de la LIS para mantener con carácter indefinido la deducción medioambiental en el IS. Esta deducción estaba prevista que desapareciera

en el año 2011. El porcentaje de deducción pasará del 4% al 8% y se incluyen las inversiones que eviten la contaminación acústica. Se modifica, además, el apartado 1 de la DT21ª sobre el régimen transitorio en el IS de las deducciones que desaparecían en el año 2011 debido al mantenimiento de esta deducción.

Por otra parte, el Gobierno se compromete, durante la Presidencia española de la Unión Europea, a impulsar la redefinición de la tributación energética para reforzar su carácter medioambiental.

Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo 134 modifica el artículo 91.Uno.2.15º de la LIVA ampliando los casos en los que se puede aplicar el IVA reducido en las obras de rehabilitación de viviendas.

Actualmente, únicamente se puede aplicar el IVA reducido a los trabajos de albañilería. Con esta ampliación se incluirían las reformas que tengan por objeto la eficiencia energética, el ahorro de agua o la accesibilidad de las viviendas para las personas con movilidad reducida.

**LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE
MEDIDAS FISCALES**

Artículo de la LES	Impuesto modificado y artículo	Contenido del artículo modificado	Modificación
LIRPF			
28.Uno	18.2	Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.	Establece un límite absoluto de 600.000 € para aplicarse la reducción del 40%.
28.Dos	Nueva DA 28º	Rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones.	Se mantiene el tratamiento fiscal de los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones concedidas a los trabajadores, si bien se les aplica también el límite de 600.000 euros.
47	32.2.2º	Reducciones. Rendimientos de actividades económicas.	Se define el régimen fiscal de autónomos dependientes.
127	42.2	Rentas en especie.	Exención del cheque-transporte hasta un máximo anual de 1.500 €.
133.Uno	68.1	Deducción por inversión en vivienda habitual	A partir de enero de 2011, la deducción por adquisición de vivienda habitual, se limita a las rentas inferiores a 24.107,20 €.
133.Dos	Nueva DT18º	Deducción por inversión en vivienda habitual adquirida con anterioridad a 1-1-2011	Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2011 pueden continuar con las deducciones del sistema actual.
133.Tres	23.2	Gastos deducibles y reducciones en los rendimientos de cap.inmob.	Se mejora el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por los arrendadores de inmuebles.
133.Cuatro	Nueva DT19º	Reducción por arrendamientos procedentes de contratos anteriores a 1 de enero de 2011.	Aquellos propietarios que alquilen a un menor de 35 años antes del 31-12-2010, conservarán la exención del 100% hasta que cumplan los 35 años.
133.Cinco	Nueva DA29º	Deducción por obras de mejora en la vivienda habitual	Nueva deducción del 10% para las obras relacionadas con la eficiencia energética, el uso del agua o la adaptación a personas con movilidad reducida que se realicen en las viviendas antes del 3-12-2012
DA 7º		Rehabilitación de vivienda habitual en el IRPF.	Establece un plazo de seis meses desde la fecha de entrada en vigor de la Ley, para modificar el IRPF ampliando el concepto de rehabilitación.
LIS			
48	70.6	Aplicación del régimen de consolidación fiscal	Simplifica la comunicación de la composición de los estos grupos.
73.Uno	35.2.c)	Deducción por actividades de innovación tecnológica	Incrementa el porcentaje de deducción para las actividades de innovación, pasando del 8% actual al 12%.
73.Dos	44.1	Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo	Se incrementa el límite máximo de deducción que pasa a ser el 60% de la cuota íntegra minorada (ahora el 50%), en los casos en los que la deducción por I+D+i sea de importe superior al 10% de la cuota íntegra del ejercicio.
112. Uno	39.1	Deducciones por inversiones medioambientales	Se mantiene con carácter indefinido la deducción medioambiental en el IS (estaba prevista que su desaparición en el año 2011). El porcentaje de deducción pasará del 4% al 8% y se incluyen las inversiones que eviten la contaminación acústica.
112. Dos	DA10º	Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del IS para incentivar la realización de determinadas actividades	
112. Tres	DT21º. Apartado 1	Régimen transitorio en el IS de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de practicar	El mantenimiento de la deducción hace necesaria su modificación.
ITP Y AJD			
42	19.2	Operaciones societarias no sujetas	No están sujetas al Impuesto la constitución y los acuerdos de aumento del capital social de las Sociedades de Responsabilidad Limitada cuando no se supere la cifra de 30.000 euros.
IVA			
134	91.Uno.2.15º	Prestaciones de servicios. Tipos impositivos reducidos del 7%	Se incluyen las reformas que tengan por objeto la eficiencia energética, el ahorro de agua o la accesibilidad de las viviendas para las personas con movilidad reducida.

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (JULIO-DICIEMBRE 2009)

I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

La Comisión Europea propone un Código de Conducta revisado sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje que mejore la prevención de la doble imposición.

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Paquete del IVA

2.1. La Comisión Europea propone medidas de aplicación del "Paquete del IVA".

2.2. El Consejo aprueba una Directiva que modifica diversas disposiciones de la Directiva del IVA 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA.

Fraude del IVA

2.3 La Comisión propone permitir la aplicación temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo con el fin de combatir el fraude fiscal.

2.4 El Consejo adopta una Directiva contra la evasión fiscal del IVA ligada al IVA de importación.

2.5 La Comisión publica un estudio sobre el desfase existente en la Unión Europea en materia de IVA.

Armonización del IVA

La Comisión adopta una Comunicación para armonizar las normas de los regímenes de grupos a efectos de IVA.

La Comisión Europea adopta un Reglamento por el que se establecen disposiciones de aplicación en lo que respecta la devolución del IVA.

III. IMPUESTOS ESPECIALES

El Consejo acuerda reforma de impuestos especiales sobre el tabaco

IV. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

4.1 La Comisión adopta un informe y una propuesta de Reglamento en el ámbito de la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude fiscal.

4.2 La Comisión publica informe sobre asistencia mutua entre Estados miembros en materia de cobros de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas.

V. PUBLICACIONES

I. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

La Comisión propone un Código de Conducta revisado sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje que mejore la prevención de la doble imposición

La Comisión adoptó con fecha 14 de septiembre de 2009 una Comunicación¹ en la que propone una revisión del Código de Conducta para la aplicación del Convenio de Arbitraje, que incorpora clarificaciones en diversas disposiciones de dicho Convenio con el objetivo de agilizar el proceso y alcanzar el

¹) COM /2009/472 [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/COM\(2009\)472_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/COM(2009)472_en.pdf)

objetivo estipulado de resolución de casos en el plazo máximo de 3 años.

El Convenio de Arbitraje² es un Convenio multilateral adoptado en 1990 por todos los Estados miembros para la eliminación de la doble imposición en relación al ajuste de beneficios entre empresas asociadas. Habiendo sido identificada esta doble imposición como una causa importante de mal funcionamiento del mercado interior, su rápida y efectiva eliminación se convirtió en un asunto de suma importancia.

Para ello, siguiendo una Comunicación de la Comisión de 2001³, la Comisión creó en 2002 un grupo de expertos, el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia (FCPT), cuya misión es encontrar soluciones pragmáticas a problemas planteados dentro de la práctica de precios de transferencia en la Unión Europea y asegurar la eliminación de cualquier doble imposición que pudiera surgir.

La Comisión ha adoptado anteriormente tres comunicaciones sobre las actividades del FCPT:

- La primera sobre la creación de un Código de Conducta para el Convenio de Arbitraje.⁴
- La segunda sobre la creación de un Código de Conducta en relación a los requisitos de documentación para los precios de transferencia dentro de la UE.

² Convenio de Arbitraje http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm

³ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: 'Towards an internal market without obstacles — A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities' COM(2001) 582 final, 23.10.2001

⁴ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0008:0012:EN:PDF>

- La tercera comunicación ofrecía directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia (APPT) dentro de la UE.

La Comunicación recién adoptada, cuarta de la serie, informa sobre las actividades del FCPT a lo largo de los años 2007-2009 y presenta una revisión del Código de Conducta para la aplicación del Convenio de Arbitraje.

Trabajo del FCPT como base para las modificaciones de la versión revisada del Código de Conducta

Durante el periodo de Marzo 2007 a Marzo 2009, el FCPT ha adoptado dos informes:

1. Sobre imposición de sanciones y precios de transferencia (adoptado por unanimidad).
2. Sobre la interpretación de algunas disposiciones del Convenio de Arbitraje con fuertes reservas con respecto a la subcapitalización.

La Comisión apoya totalmente las conclusiones y sugerencias del FCPT obtenidas en estos dos informes y las toma como base para la realización de su propuesta de la versión revisada del Código de Conducta para la aplicación del Convenio de arbitraje.

Esta versión revisada se resume en los siguientes puntos:

1. Ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje
 - a) Casos triangulares UE relativos a los precios de transferencia

Se establece una definición de caso triangular y se concluye que los casos en los que las partes implicadas hagan referencia únicamente

te a autoridades de la Unión Europea entrarían dentro del alcance del Convenio de Arbitraje.

b) Subcapitalización

Se establece que tanto el principal de la deuda como los intereses entran dentro del alcance del Convenio de arbitraje.

2. Admisibilidad de un caso

Se recomienda a los Estados miembros que consideren un caso cubierto por dicho Convenio cuando la solicitud se presente en el plazo oportuno, tras la fecha de entrada en vigor de la adhesión de un nuevo Estado miembro al Convenio de Arbitraje, aun cuando la corrección corresponda a ejercicios fiscales anteriores.

3. Sanciones graves

Con respecto a los casos de sanciones graves en los que se deniega el acceso al Convenio de Arbitraje, se establece que las sanciones graves deben ser aplicadas únicamente en casos excepcionales como fraude e insta a los Estados miembros a revisar sus declaraciones unilaterales donde definen lo que consideran sanción grave.

4. Fecha de inicio del periodo de tres años (plazo para presentar un caso)

Se define la fecha de inicio del periodo de tres años como la fecha de la primera notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasiona o puede ocasionar una doble imposición.

5. Sobre la fecha de inicio del periodo de dos años

El periodo de dos años empezará en la última de las siguientes fechas:

- a) fecha de notificación del acto de liquidación.

- b) fecha en que la autoridad competente recibe la solicitud y la información mínima mencionada.

6. Sobre el procedimiento amistoso

a) Disposiciones generales

Se establece que se aplicará el principio de plena competencia (arm's length principle); los expedientes se resolverán lo más rápido posible y se tendrán en cuenta todos los medios apropiados para ello, incluido el cara a cara con las empresas implicadas. Los expedientes deberán resolverse en el plazo de dos años salvo excepciones y no supondrá un coste excesivo para las parte implicadas.

b) Casos triangulares UE relativos a los precios de transferencia

Se establecen tres opciones para resolver casos triangulares:

1. Enfoque multilateral (participación de todas las autoridades implicadas).
2. Enfoque bilateral (participación de las dos partes que hayan identificado a la empresa asociada que ha vulnerado el principio de plena competencia).
3. Apertura de varios procedimientos bilaterales a la vez.

La Comisión recomienda, no obstante, que se aplique el procedimiento multilateral.

c) Funcionamiento práctico y transparencia

Se establecen varias pautas, como la utilización de una lengua de trabajo común, las obligacio-

nes de información de las autoridades competentes a las partes implicadas, y la garantía de la confidencialidad de la información.

d) Intercambio de posiciones

Las autoridades competentes de los Estados en los que se produzca un acto que pueda dar lugar a doble imposición, presentarán un informe de posición, especificando:

- Identificación del caso,
- Punto de vista sobre la justificación del caso,
- El modo en que puede resolverse.
- Las autoridades competentes de los Estados que reciban un informe de posición, tendrán un plazo máximo de seis meses para emitir un informe de respuesta en el que especifique:
- Si está de acuerdo, informará de ello a las otras autoridades competentes y realizará las correcciones oportunas,
- Si no está de acuerdo, propondrá a la otra autoridad competente un calendario para el análisis del caso.

e) Convenios para evitar la doble imposición entre los Estados miembros

La Comisión recomienda aplicar las recomendaciones de los puntos 1 a 3 también para aquellos procedimientos amistosos iniciados de conformidad con el Modelo de Convenio Fiscal e la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio.

7. Sobre el procedimiento durante la segunda fase del Convenio de Arbitraje

a) Lista de personalidades independientes que pueden asumir ser miembro de la Comisión consultiva

Se comunicará al Secretario General del Consejo de la Unión Europea la lista de las personas propuestas con su currículum vitae y se le pedirá firmar una declaración de aceptación y otra de independencia.

b) Creación de la Comisión consultiva

El aspecto más importante es el que establece que el plazo máximo para crear la Comisión consultiva es de 6 meses a partir de la expiración del periodo mencionado en el artículo 7 del Convenio.

Se establece también que la iniciativa de su creación corresponderá al Estado contratante que expida la primera notificación y que estará formada por dos personalidades independientes, un Presidente y los representantes de las autoridades competentes.

c) Funcionamiento de la Comisión consultiva

Se establecen varias disposiciones, entre otras que la Comisión consultiva se llevará a cabo en el lengua o lenguas oficiales de los Estados contratantes afectados y que los costes del procedimientos se repartirán a partes iguales entre los estados contratantes afectados.

d) Dictamen de la Comisión consultiva

Se detallan los puntos a incluir en el dictamen y la forma en que debe emitirse.

8. Sobre la recaudación tributaria y cobro de intereses durante los procedimientos transfronterizos de resolución de litigios

Se recomienda a los Estados miembros:

- Que adopten las medidas necesarias para garantizar la suspensión del ingreso para las empresas que tienen en trámite procedimientos transfronterizos de resolución de litigios en aplicación del Convenio de arbitraje o de otros convenios para evitar la doble imposición entre los Estados miembros en las mismas condiciones que si fueran trámites domésticos (incluyendo adaptar sus legislaciones nacionales en caso de ser necesario).
- Que para no perjudicar al contribuyente, en lo que se refiere al cobro y reembolso de intereses se adopte uno de los siguientes enfoques durante el tiempo que dura el procedimiento amistoso:
 - recaudación y devolución del impuesto sin cobro de intereses,
 - recaudación y devolución del impuesto con cobro de intereses,
 - tratamiento diferenciado de cada caso.

9. Sobre la adhesión de los nuevos Estados miembros de la UE al Convenio de Arbitraje

La Comisión recomienda a los Estados miembros firmar y ratificar el Convenio de Adhesión de los nuevos Estados miembros al Convenio de arbitraje lo antes posible, y en cualquier caso en un plazo máximo de dos años tras su adhesión a la UE.

II. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

PAQUETE DEL IVA

2.1 La Comisión Europea propone medidas de aplicación del "Paquete del IVA"

Con motivo de la entrada en vigor el 1 de enero de 2010 del Paquete del IVA, la Comisión adoptó el 17 de Diciembre de 2009 una propuesta de disposiciones para su aplicación⁵, que incluyen matizaciones enfocadas a evitar situaciones que pudieran dar lugar a doble imposición como consecuencia de una interpretación divergente de la norma por parte de los Estados miembros.

Además, con estas nuevas disposiciones de aplicación se pretende hacer un ejercicio de unificación de textos, por una parte adaptando el anterior Reglamento 1777/2005 -adoptado bajo la antigua 6ª Directiva- a la nueva estructura de la Directiva del IVA, y por otra, incorporando todas aquellas Directrices que el Comité del IVA ha ido acordando desde 2003, fecha última que recogía el anterior Reglamento, en un solo texto refundido.

El paquete del IVA, que entra en vigor el 1 de enero de 2010, fue aprobado por el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (ECOFIN) en su sesión de 4 de Diciembre de 2007 y consiste en una serie de normas que modifican la Directiva 2006/112 o Directiva del IVA⁶ (refundición de los textos relativos a la 6ª Directiva del IVA) en tres puntos fundamentales:

⁵) COM /2009/672 Propuesta de Reglamento del Consejo con disposiciones para la aplicación del Paquete del IVA [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/legislation/proposals/taxation/COM\(2009\)672_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/legislation/proposals/taxation/COM(2009)672_en.pdf)

⁶) Directiva 2006/112/Ce, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. DO, L347; de 11/12/2006 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=L:2006:347:0001:0118:ES:PDF>

- En lo referente al lugar de imposición del IVA, para lo cual se aprobó la Directiva 2008/8/CE.⁷
- En cuanto a los procedimientos de reembolso para las empresas no establecidas en un Estado miembro, para lo que se aprobó la Directiva 2008/9/CE.⁸
- En cuanto a la cooperación administrativa e intercambio de información entre Estados miembros, para lo que se aprobó el Reglamento 143/2008 modificando el reglamento 1798/2003.⁹

En particular, la Directiva 2008/8/CE introdujo una modificación con respecto a las normas para determinar el lugar de prestación de servicios, de gran importancia para las empresas:

Según la Directiva del IVA 2006/112, anterior a esta modificación, las prestaciones de servicios son gravadas con IVA en el país del proveedor de servicios. La nueva Directiva, con el objetivo de asegurar

que el IVA se recoge en el país donde se realiza el consumo, establece como norma general que la prestación de servicios cuando este se realice a un sujeto pasivo (B2B) sea gravado en el país del cliente. Deja para más adelante, debido a su complejidad, la modificación en el caso en que el cliente no sea un sujeto pasivo, que seguirá siendo gravado en el país del proveedor, pero sin embargo establece ciertas excepciones en las que el servicio sí será sometido al IVA del país de consumo, esto es, cuando el consumidor pertenezca al sector de la restauración, el transporte, servicios de tipo cultural, deportivo, científico, educativos y los servicios electrónicos (de telecomunicaciones y radiodifusión).

Para identificar las áreas donde pudiera ser necesario disposiciones de aplicación, se consultó a los Estados miembros durante los Grupos de trabajo, en los seminarios FISCALIS y en las reuniones del Comité de IVA, además de intercambiar impresiones con empresas. Como resultado de este trabajo, ha surgido la propuesta actual.

Disposiciones de aplicación: novedades introducidas

Las medidas de esta propuesta están basadas en las Directrices acordadas por el Comité del IVA en diferentes materias antes y después de 2005, fecha en la que fue adoptado el Reglamento 1777/2005¹⁰. Son de 3 tipos:

1. Directrices acordadas con anterioridad a 2005 sobre diferentes aspectos de la Directiva del IVA pero que no fueron incluidas en el Reglamento 1777/2005 que regula esta Directiva.

⁷ Directiva 2008/8/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios. DO L 44, 20/02/2008
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:ES:PDF>

⁸ Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro. DO L 44 20/02/2008
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0023:0028:ES:PDF>

⁹ Reglamento (CE) n 143/2008 del Consejo de 12 de febrero de 2008 por el que se modifica el Reglamento (CE) n 1798/2003 en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación con las normas sobre el lugar de prestación de servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del impuesto sobre el valor añadido. DO L44, 20/02/2008
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0001:0006:ES:PDF>

¹⁰ Reglamento (CE) n° 1777/2005 del Consejo de 17 de octubre de 2005 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/Ce relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2005:288:0001:0009:ES:PDF>

Estas son las Directrices que fueron consideradas en las discusiones pero no incorporadas al reglamento, por diversas razones. En posteriores discusiones del Grupo de Trabajo nº 1 se llegó a la conclusión de que sería conveniente incluirlas en la siguiente ocasión.

Las novedades que incorporan son fundamentalmente las siguientes:

- El artículo 2 hace referencia a las adquisiciones de nuevos medios de transporte cuando se hace mudanza, y las devoluciones de nuevos medios de transporte por una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo que originalmente fueron entregados bajo la exención establecida en el artículo 138(2)(a) de la Directiva del IVA.
- El artículo 46 confirma que el alojamiento para vacaciones al que se refiere el punto (12) el Anexo III de la Directiva del IVA incluye el alquiler de caravanas, tiendas de campaña y casas móviles.
- El artículo 49 aclara que la exención en la prestación de servicios relacionados con la importación de bienes, donde el valor del servicio está incluido en el importe sujeto a IVA, también aplica para los servicios conectados con la importación de propiedad móvil cuando se cambia de residencia.
- El artículo 54 aclara que si el destinatario está situado fuera del Estado miembro donde la entrega tiene lugar, el certificado de exención por IVA común y el impuesto especial que se encuentra en el Anexo II se usará como prueba de que al destina-

tario le corresponde la exención según el artículo 151 de la Directiva del IVA. El certificado debería ser retenido por el cliente como parte de sus registros contables o si la exención se recibe por medio de un reembolso, adjuntada a la solicitud de reembolso.

2. Directrices acordadas desde 2005 sobre diferentes aspectos de la Directiva del IVA, aún sin transformar en medias de implementación.

Estas Directrices han sido acordadas por unanimidad en el Comité de IVA. Incorporan las siguientes novedades:

- Los artículos 7 y 12 aclaran el tratamiento del proceso de fotografía digital, y la impresión de publicaciones en formato de papel, en particular las condiciones bajo las cuales estos deberían ser tratados como entregas de bienes o prestación de servicios respectivamente.
- El artículo 52 establece que la exención para los diplomáticos, cuerpos internacionales, OTAN y similares, bajo el artículo 151 de la Directiva del IVA aplican para los servicios electrónicos aún cuando estos sean prestados por personas a las que les aplica el régimen especial para servicios prestados electrónicamente.
- El artículo 3 define los elementos de un cuerpo que les permitirán ser tratados como cuerpo internacional y por tanto beneficiarse de la exención del punto (b) del primer subpárrafo del artículo 151 (1) de la Directiva del IVA, suponiendo que sea reconocido como tal por su Estado miembro.

3. Directrices acordadas recientemente relativas a los cambios introducidos por el Paquete del IVA.

Estas son las Directrices resultantes de los cambios introducidos por el Paquete del IVA. Han sido acordadas por unanimidad o casi unanimidad por el Comité del IVA. Incluyen las siguientes aclaraciones novedosas:

- Los artículos 3, 4 y 5 aclaran elementos del alcance del IVA, concretamente prestaciones de servicios a personas establecidas fuera de la Comunidad; y prestaciones de servicios a personas no sujetas a imposición en sus adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- El artículo 8 da una definición de restaurante y servicios de catering, mientras que el artículo 9 aclara que cuando la entrega de comida y/o bebida se realiza a un sujeto pasivo, y la prestación de los servicios auxiliares que permitan su consumo inmediato los realiza otro sujeto pasivo, entonces cada servicio debe ser valorado por sus propios méritos.
- Varios conceptos han sido definidos para facilitar la aplicación correcta de las normas de lugar de prestación de servicios introducidos por el Paquete del IVA:
 - a) determinación del lugar de establecimiento de un negocio,
 - b) noción de un establecimiento permanente,
 - c) dirección permanente,
 - d) residencia habitual.

Además se establece que una sociedad ficticia debe cumplir ciertos requisitos para poder

ser considerada como un lugar de establecimiento de un negocio.

- Los artículos 19 y 38 aclaran que son los medios de transporte de un pasajero los que determinan la sección de transporte de pasajeros efectuado en la Comunidad, y no los pasajeros que van en el medio de transporte.
- El artículo 21 aclara que donde la condición de cliente es determinante para el lugar de prestación del servicio, este estado será determinado solamente de acuerdo a las condiciones del Título III de la Directiva del IVA. Por tanto, cualquier régimen especial al que pueda estar sujeto el cliente como los de las pequeñas empresas, no pueden ser tenidos en cuenta a este respecto. Además, el proveedor debe verificar la información facilitada por el cliente con respecto a su condición de sujeto pasivo.
- El artículo 22 confirma que donde una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo está identificada, entonces se le considerará sujeto pasivo.
- El artículo 23 establece que cuando un sujeto pasivo recibe una prestación de servicios para él o para su uso propio o de alguien de su plantilla, o de manera más general, cuando se utiliza para otros propósitos diferentes de los de su empresa, entonces esta persona no será considerada como sujeto pasivo porque no está actuando como tal. Cuando el proveedor valore el uso que el cliente va a dar al servicio, tendrá en cuenta la naturaleza del servicio, y en caso de duda, requerirá una autodeclaración por parte del cliente.

- El artículo 24 aclara que sólo las circunstancias presentes en el momento de la prestación de servicio son relevantes para la valoración del propósito de cada servicio, y cualquier cambio posterior es irrelevante.
- El artículo 25 declara que cuando un servicio único es prestado en parte para negocios y en parte para el uso personal del sujeto pasivo, la totalidad del servicio se considerará como un servicio prestado al sujeto pasivo en calidad de tal.
- Los artículos 26 a 30 tratan de aclarar el concepto de localización del cliente, dado que esto es especialmente relevante en las nuevas normas en cuanto a lugar de prestación del servicio.
- El artículo 35 aclara que los servicios intermediarios distintos de aquellos de expertos e inmobiliarias en relación a una propiedad inmobiliaria, entran bajo el Artículo 44 de la Directiva del IVA si son prestados por un sujeto pasivo, y bajo el Artículo 46 si son prestados por una persona que no tiene condición de sujeto pasivo.
- Las normas de lugar de prestación de servicio establecen que "la parte de una operación de transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad es la parte de la operación entre los puntos de salida y llegada en la Comunidad, siendo el punto de salida el primer punto de embarque del pasajero dentro de la Comunidad y el de salida el primer punto de desembarque del pasajero dentro de la Comunidad.

Como estos puntos de embarque y desembarque pueden encontrarse a cierta distan-

cia dentro del territorio del Estado miembro, puede haber una sección de operación de transporte de pasajero que aunque no esté efectuada dentro de la Comunidad, está sin embargo en el territorio del Estado miembro. Los artículos 39 y 40 aclaran el tratamiento de los servicios de restaurante y de catering en barcos, aviones y trenes en este tipo de situaciones.

- El artículo 21 define los medios de transporte a los que se refieren los artículos 56 y 59 de la Directiva del IVA. El artículo 42 establece el tratamiento de contratos para el alquiler de medios de transporte, especialmente cuando van seguidos uno de otro; el artículo 43 aclara el lugar donde un medio de transporte se entiende puesto a disposición del cliente.
- El artículo 56 aclara la noción de intervención de un establecimiento permanente en la entrega en cuanto a la aplicación del punto (b) del artículo 129 de la Directiva del IVA, y el artículo 57 aclara que cuando un sujeto pasivo ha establecido su negocio en un Estado miembro sujeto a IVA, el artículo 192 de la Directiva del IVA no aplica, independientemente de si el lugar de establecimiento realmente intervino en esta entrega.
- El artículo 58 establece que si un proveedor cumple las condiciones de los artículos 21 y 23, el cliente estará obligado solidariamente a pagar el impuesto bajo el artículo 205 de la Directiva del IVA.

2.2 El Consejo aprueba una Directiva que modifica diversas disposiciones de la Directiva del IVA 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

El Consejo, en sesión del 22 de Diciembre de 2009, en cumplimiento del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea y en particular de su Artículo 113, y teniendo en cuenta la Propuesta de la Comisión, la opinión del Parlamento Europeo y del Comité Económico y Social Europeo, adoptó una Directiva que modifica varias disposiciones técnicas de la Directiva del IVA¹¹.

En concreto, la Directiva 2006/112/CE ha sido modificada en los siguientes términos:

- Cuando se trata de las disposiciones sobre importación y el lugar de imposición de las entregas de gas y electricidad, se especifica que el régimen especial establecido en virtud de la Directiva 2003/92/CE que modifica la Directiva 2006/112/CE se aplica a las importaciones y a las entregas de gas realizadas a través de cualquier red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o cualquier red conectada a dicha red.
- Ya que el gas importado por buques tiene idénticas características a las del importado a través de gasoductos, por razones de neutralidad, se aplica la exención a las importaciones realizadas mediante buques puesto que se introduce en una red de gas natural o una red previa de gasoductos.
- Las primeras redes transfronterizas de calefacción o refrigeración ya han entrado en servicio. Los mismos problemas relativos a la entrega o importación del gas o electricidad se plantean en los mismo términos en el caso del calor o del frío. Por lo tanto, se debe apli-

car al calor y al frío el mismo régimen que se aplica al gas natural y la electricidad (el IVA se percibe en el lugar donde son consumidos efectivamente por el adquirente).

- En cuanto al lugar de imposición del IVA por las prestaciones de servicios, se aclara que el régimen especial establecido bajo la Directiva 2003/92/CE se aplica a todas las prestaciones de servicios relacionadas con la provisión de acceso a todas las redes o sistemas de gas natural y de electricidad, y, así como a las de calor o frío.
- Las normas de determinación del lugar de imposición garantizan que el IVA se percibe en el lugar donde el gas natural, la electricidad, el calor o el frío son efectivamente consumidos, evitando así cualquier posible falseamiento de la competencia entre Estados miembros. Sin embargo, es importante garantizar que la Comisión y los Estados miembros disponen de información suficiente sobre la introducción de cualquier tipo reducido en este sector tan sensible. Por ello, es necesario un procedimiento de consulta previa del Comité del IVA.
- La exención del IVA a favor de las Comunidades Europeas y otros organismos comunitarios con respecto a determinadas adquisiciones realizadas para su uso oficial debe distinguirse de la exención de IVA de determinadas transacciones que benefician a organismos internacionales en general, y debe incluirse una exención específica que podría efectuarse mediante una devolución del impuesto.
- En el contexto de su adhesión a la UE, Bulgaria y Rumania fueron autorizadas a conceder una exención a las pequeñas em-

¹¹) Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. DO, L347; de 11/12/2006
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:ES:PDF>

presas y seguir aplicando una exención al transporte internacional de pasajeros. Estas exenciones deben incorporarse a la Directiva 2006/112/CE.

- Con respecto al derecho de deducción, la norma básica establece que el derecho sólo existe en la medida en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo a efectos de su actividad empresarial. Se introduce una aclaración en la norma en lo que respecta a la entrega de bienes inmuebles y al gasto relacionado con ella para garantizar que los sujetos pasivos reciban un tratamiento idéntico en el caso de aquellos bienes inmuebles que, si bien están destinados a la actividad empresarial del sujeto pasivo, no se utilizan exclusivamente para fines relacionados con dicha actividad. Esta aclaración también debería afectar a los bienes muebles de naturaleza duradera que forman parte de los activos de una empresa.
- Para asegurar un sistema de deducción equitativo para los sujetos pasivos en el marco de las nuevas normas, se debe prever un sistema de rectificación conforme a las demás normas de rectificación de deducciones que tenga en cuenta los cambios de uso, profesional y no profesional, de los bienes de que se trate.

FRAUDE DEL IVA

2.3 La Comisión propone permitir la aplicación temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo con el fin de combatir el fraude fiscal

La Comisión con fecha 29 de septiembre de 2009 realizó una propuesta de Directiva por la que

se modifica la Directiva 2006/112¹² destinada a permitir la aplicación temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo con el fin de combatir el fraude en determinados sectores especialmente afectados.

Contexto: estrategia de la UE contra el fraude

En vista del fuerte impacto negativo que el fraude fiscal ejercía sobre los presupuestos de los Estados miembros de la Unión Europea, la Comisión presentó una Comunicación en mayo de 2006¹³ con el objetivo de iniciar un debate a escala europea sobre la necesidad de un planteamiento coordinado en la lucha contra el fraude fiscal en el mercado interior.

El Consejo enseguida percibió que el tema al que había que dar prioridad era el IVA, y actualmente los esfuerzos en la lucha antifraude se centran en este impuesto.

El debate en la lucha antifraude está dividido en dos áreas principales:

- Medidas convencionales que refuercen el sistema actual del IVA.
- Medidas de mayor alcance para modificar el sistema del IVA a fin de combatir el fraude:
 - a) Dar la opción a los Estados miembros

¹² COM (2009) 511 final de 29.9.2009 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude
[http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com_com\(2009\)0511_/com_com\(2009\)0511_es.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com_com(2009)0511_/com_com(2009)0511_es.pdf)

¹³ COM (2006) 254 final de 31.05.2006 relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:ES:PDF>

para introducir un sistema de inversión del sujeto pasivo,

- b) La imposición sobre transacciones intracomunitarias.

En 2008, la Comisión presentó una Comunicación en la que exponía un análisis sobre estas medidas de largo alcance¹⁴.

Sin embargo, el Consejo no llegó a un acuerdo político sobre las medidas de mayor alcance y como consecuencia la Comisión centró su trabajo en las medidas convencionales para reforzar los métodos tradicionales de lucha contra el fraude fiscal.

Importancia y funcionamiento del fraude

El fraude del IVA es un fenómeno creciente que afecta especialmente a entregas de bienes de determinados sectores, aunque se está extendiendo también a prestaciones de servicios.

El IVA es un impuesto que se paga en cada transacción de la cadena de comercialización de un producto, desde la fábrica hasta la tienda. Estas cantidades se van reembolsando en todas las etapas, excepto para el consumidor final.

Sin embargo, cuando se trata de ventas transfronterizas dentro de la Unión Europea, la entrega a otro sujeto pasivo de otro Estado miembro está exenta, con lo que no lleva IVA.

La forma más común de fraude consiste en que el adquirente de otro Estado miembro, censado a efectos de IVA, factura a un tercero de su mismo Estado miembro cargando el IVA, y en vez de hacer

¹⁴ COM (2008) 109 final de 22.2.2008 y SEC (2008) 249 de 22.2.2008
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0109:FIN:Es:PDF>

la declaración desaparece sin declararlo, pero dejando al tercero con unas facturas válidas para ser deducidas. Por tanto, Hacienda no recibe el IVA por la entrega, pero debe permitir que el siguiente operador de la cadena deduzca el IVA soportado.

En el caso de una entrega intracomunitaria, el proveedor tiene derecho a la devolución del IVA soportado cuando su subsiguiente entrega a un sujeto pasivo de otro Estado miembro está exenta. Estos fraudes suelen organizarse en una serie de entregas en las que unos mismos bienes circulan varias veces de unos Estados miembros a otros -conocidos como fraudes carrusel- por lo que la Hacienda puede perder por partida múltiple la cuota impositiva sobre un mismo producto.

Mecanismo de inversión del sujeto pasivo contra el fraude

El mecanismo de la inversión del sujeto pasivo consiste en que el proveedor no cobra IVA a sus clientes que son sujetos pasivos, los cuales a su vez pasan a ser responsables del pago del impuesto. Los clientes pasan por tanto a hacer la declaración y la deducción al mismo tiempo, sin efectuar ningún ingreso en efectivo, con lo que en teoría se elimina la posibilidad de fraude.

Contenido de la propuesta de Directiva

Algunos Estados miembros, en vista de la importancia que este fraude ha tomado en cuanto al funcionamiento del mercado interior y como amenaza para sus ingresos tributarios, han solicitado autorización al Consejo, en virtud del artículo 395 de la Directiva del IVA, para adoptar medidas excepcionales y combatir así las tramas de fraude a través de un sistema selectivo de inversión del sujeto pasivo aplicable a los sectores más vulnerables al fraude.

Recogiendo estas solicitudes, la Comisión elaboró esta propuesta de Directiva, en la que pretende

ofrecer a aquellos Estados miembros que lo deseen la posibilidad de aplicar dicho mecanismo selectivo de inversión del sujeto pasivo a una serie elegida a partir de una lista predefinida, de entregas de bienes y prestaciones de servicios que los Estados miembros han considerado vulnerables al fraude.

La propuesta se centra en las siguientes áreas:

1. Comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero

La propuesta se ha realizado en base a la información facilitada por varios Estados miembros sobre el problema de fraude en este área concreta. Aunque es necesario un análisis más en profundidad, la Comisión ha estimado que en base a los datos existentes es necesario tomar medidas con rapidez.

2. Teléfonos móviles y dispositivos de circuitos integrados

Estos productos son actualmente objeto de una medida provisional de inversión del sujeto pasivo en el Reino Unido en virtud de una Decisión del Consejo¹⁵ al amparo del artículo 395 de la Directiva del IVA. En esta propuesta de Decisión del Consejo, la Comisión ya señalaba su intención de estudiar la posibilidad de extender a todos los Estados miembros que lo desearan la opción de aplicar este mecanismo. Así, con la aprobación de la presente propuesta de Directiva, los Estados miembros interesados en aplicar la inversión del sujeto pasivo en el sector tendrán la posibilidad de hacerlo.

3. Otros productos, tales como perfumes o metales preciosos

¹⁵) Decisión del Consejo, de 5 de mayo de 2009, por la que se autoriza al reino Unido a mantener vigente una medida especial de inaplicación del artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, DO L 148 de 11.6.2009, p. 14

Se incluyen estos productos en la propuesta de Directiva ya que en base a las informaciones recibidas durante las reuniones de los grupos de trabajo relativos al fraude, éstos se han convertido en blanco del fraude.

Procedimiento a seguir en la aplicación de la inversión del sujeto pasivo

La Directiva establece algunas pautas procedimentales en cuanto a información y evaluación de la aplicación de este mecanismo:

1. Los Estados miembros deben informar primero a la Comisión sobre su intención de introducir el mecanismo en cuestión.
2. La aplicación de una inversión selectiva del sujeto pasivo deberá subordinarse a condiciones muy precisas con el fin de garantizar el funcionamiento del sistema, evitar las posibles repercusiones negativas y permitir una adecuada evaluación de los resultados. Así, antes de aplicar el mecanismo es necesario que los sujetos pasivos que vayan a verse afectados por tal aplicación bien como proveedores o como clientes, estén identificados a efectos de IVA con un número individual. Asimismo, está previsto que los Estados miembros interesados estén obligados a informar con el fin de garantizar un seguimiento suficiente de la medida y un funcionamiento eficaz. Por último, para asegurar que la aplicación del citado mecanismo no deje de constituir una excepción a las normas generales del IVA, se ha elaborado una lista de bienes y servicios y cada Estado miembro podrá optar por aplicar la inversión de sujeto pasivo a un máximo de tres categorías, de las cuales dos podrán corresponder a bienes.

Deliberaciones en el Consejo

El Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (ECOFIN) en su sesión de 2 de Diciembre de 2009 llegó a un acuerdo¹⁶ sobre la orientación general de esta propuesta de Directiva, a la espera del dictamen del Parlamento Europeo, que permitirá a los Estados miembros aplicar de manera opcional y temporal el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las autorizaciones de emisión de gases de efecto invernadero.

Para el caso de otros bienes incluidos en la propuesta, como los teléfonos móviles y los dispositivos de circuitos integrados, se requiere trabajo adicional con el objeto de alcanzar un acuerdo lo antes posible.

Los Estados miembros que ya están autorizados para aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en esta área podrán seguir aplicándolo hasta que se alcance acuerdo en una nueva Decisión o Directiva de Consejo.

2.4 El Consejo adopta una Directiva contra la evasión fiscal ligada al IVA de importación

Con fecha 25 de junio de 2009 el Consejo adoptó una Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva del IVA) en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas¹⁷.

Esta Directiva está basada en la propuesta legis-

¹⁶ Conclusiones del Consejo ECOFIN de 3 de Diciembre de 2009, páginas 9 y 10 http://www.consilium.europa.eu/ue-docs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/111706.pdf

¹⁷ <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/09/st10/st10689.en09.pdf>

lativa que presentó la Comisión¹⁸ al mismo tiempo que presentaba su "Estrategia coordinada en vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la UE"¹⁹.

Este documento se refiere concretamente a la exención del IVA en la importación, una de las medidas concretas propuestas por la Comisión para la mejora detección del fraude del IVA.

Exención del IVA a la importación

En el artículo 143, letra d), de la Directiva sobre el IVA se prevé una exención del IVA en la importación cuando esta importación esté seguida de una entrega o transferencia intracomunitaria de los bienes importados a un sujeto pasivo en otro Estado miembro. Debido a que la aplicación práctica de esta disposición corresponde a los Estados miembros, existen actualmente algunas divergencias. Los estudios que se han desarrollado sobre la materia indican que la frecuente utilización de esta exención pueda relacionarse con el fraude denominado del "operador establecido".

En el artículo 145, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA autoriza a la Comisión a presentar al Consejo, modificaciones que delimiten el ámbito de aplicación de las exenciones del artículo 143 y su aplicación práctica.

¹⁸ COM (2008) 805, de 1/12/2008, Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0805:FIN:ES:PDF>

¹⁹ COM (2008) 807, de 1/12/2008, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, y al Comité Económico y Social Europeo "Estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la Unión Europea"
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0807:FIN:ES:PDF>

La nueva Directiva adopta la propuesta de la Comisión de modificar el artículo 143, para exigir el cumplimiento de tres condiciones para aplicar la exención. Así, en el momento de la importación el importador deberá haber facilitado a las autoridades competentes del Estado miembro de importación como mínimo la siguiente información:

- su número de identificación a efectos del IVA asignado en el Estado miembro de importación o el de su representante fiscal, deudor del impuesto, asignado en el Estado miembro de importación;
- El número de identificación a efectos del IVA del adquirente al que se entreguen los bienes asignado en otro Estado miembro, o su propio número de identificación a efectos del IVA asignado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes;
- la prueba de que los bienes importados están destinados a ser transportados o expedidos desde el Estado miembro de importación a otro Estado miembro.

Los Estados miembros deberán adoptar las disposiciones legales necesarias para que la Directiva surta efecto a partir del 1 de enero de 2011.

2.5 La Comisión Europea publica un estudio sobre el desfase existente en la Unión Europea en materia de IVA

En el marco de su estrategia para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, la Comisión Europea consideró que necesitaba cifras que evaluaran la dimensión del problema. Por ello, encargó un estudio sobre el desfase existente entre la cantidad de IVA debida y la cantidad de IVA recaudada en 25

Estados miembros, así como sobre la evolución de esas cifras a lo largo de 7 años.

El estudio²⁰ realiza una evaluación estimada del desfase de IVA en los 25 Estados miembros durante el periodo 2000-2006, aunque en realidad el análisis se realiza sobre 24 Estados miembros, al no estar disponible la información sobre Chipre.

El desfase de IVA se define como la diferencia entre el IVA neto teórico a pagar a las Administraciones Públicas por el conjunto de la economía y la recaudación real de IVA.

Conviene aclarar que el desfase del IVA no es una medida del fraude del IVA, por diversas causas:

- a) El desfase podría incluir IVA no pagado por razones legítimas.
- b) El desfase del IVA está estimado en base a los datos de contabilidad nacional de cada Estado miembro y por tanto, dependen de la precisión e integridad de dichos datos. Estos datos además no tienen en cuenta las actividades que están fuera de su alcance de contabilidad nacional.
- c) El desfase incluye también el IVA no recaudado debido a procesos de insolvencia surgidos dentro de la actividad normal de negocio, ajenos al fraude.

Conclusiones

El estudio calcula el desfase del IVA entre 90.000 y 113.000 millones de euros durante el periodo 2000-2006 para los 25 Estados miembros.

²⁰⁾ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
EU-10	6,5	8,3	8,3	7,6	8,6	8,1	7,9
EU-15	84,4	96,2	98,9	101,1	103,6	105,2	98,8
EU-25	90,9	104,5	107,1	108,7	112,3	113,3	106,7

Nota: EU-10 y EU-25 excluyen Chipre. Las divisas fuera de la Eurozona se han convertido a EUR usando el tipo de cambio medio de cada año

Según las estimaciones obtenidas del estudio, en 2006 el desfase representa el 12% de la deuda teórica por IVA.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
EU-10	20%	22%	20%	19%	19%	16%	14%
EU-15	12%	13%	13%	14%	13%	13%	12%
EU-25	13%	14%	14%	14%	14%	13%	12%

Nota: EU-10 y EU-25 excluyen Chipre

Del estudio no se observa una tendencia común para los 24 Estados miembros en el desfase de IVA estimado en el periodo 2000-2006 (en millones de euros).

Estado miembro	Deuda teórica por IVA	IVA recaudado	Desfase del IVA	Desfase del IVA como % de la deuda teórica por IVA
AT	22.844	19.735	3.108	14%
BE	25.360	22.569	2.791	11%
CZ	9.216	7.541	1.675	18%
DE	164.115	147.150	16.965	10%
DK	23.611	22.560	1.051	4%
EE	1.325	1.215	111	8%
ES	63.013	61.595	1.418	2%
FI	15.176	14.418	758	5%
FR	140.817	131.017	9.800	7%
GR	21.746	15.183	6.563	30%
HU	8.882	6.813	2.070	23%
IE	14.043	13.802	241	2%
IT	119.197	92.860	26.337	22%
LT	2.335	1.826	510	22%
LU	1.961	1.941	20	1%
LV	1.751	1.374	378	22%
MT	463	410	53	11%
NL	41.269	39.888	1.381	3%
PL	23.784	22.127	1.657	7%
PT	14.371	13.757	614	4%
SE	29.294	28.487	807	3%
SI	2.764	2.647	116	4%
SK	4.632	3.320	1.312	28%
UK	155.697	128.721	26.976	17%
EUR-25	907.667	800.955	106.712	12%

Nota: EU-10 y EU-25 excluyen Chipre. Las divisas fuera de la Eurozona se han convertido a EUR usando el tipo de cambio medio de cada año.

ARMONIZACION DEL IVA

2.6 La Comisión adopta una Comunicación para armonizar las normas de los regímenes de grupos a efectos de IVA

La Comisión Europea adoptó el 2 de Julio de 2009 una Comunicación en la cual expone su posición sobre los regímenes de grupos a efectos del IVA.²¹

El artículo 11 de la Directiva 2006/112 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido²² brinda a los Estados miembros la posibilidad de introducir en sus ordenamientos jurídicos nacionales regímenes de grupos a efectos del IVA.

Es decir, los Estados miembros pueden considerar sujeto pasivo único a efectos de aplicación del IVA a dos o más personas establecidas en su territorio que gocen de independencia jurídica pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes económico, financiero y de organización.

Los Estados miembros que deseen acogerse a esta posibilidad deben hacerlo previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y pueden adoptar cualquier medida que consideren necesaria a fin de evitar la evasión y el fraude fiscales que puedan derivarse de ello.

El recurso por parte de un Estado miembro a la posibilidad de grupos a efectos de IVA debe conside-

rarse una excepción nacional específica a las disposiciones comunitarias en materia de IVA. Sin embargo, la Comisión ha observado un interés creciente de los Estados por acogerse a esta posibilidad.

La legislación comunitaria deja a los Estados miembros libertad para establecer disposiciones de aplicación detalladas en lo que respecta a la posibilidad de agrupación a efectos de IVA. No obstante, a raíz de las consultas efectuadas por los Estados miembros al Comité del IVA, queda patente que existen grandes diferencias entre los regímenes de grupos a efectos del IVA que éstos aplican.

Estas divergencias entre los regímenes nacionales de grupos a efectos del IVA pueden tener repercusiones en el mercado interior y afectar a los principios básicos en que se asienta el sistema comunitario del IVA. En efecto, muchos de los regímenes de grupos concebidos no garantizan la limitación de sus efectos al territorio nacional.

Así pues, la Comisión considera fundamental asegurarse de que dicha disposición se aplique con mayor uniformidad.

En este contexto, la Comunicación de la Comisión pretende aclarar los siguientes puntos con respecto al artículo 11 con el objetivo de una aplicación más uniforme por parte de los Estados miembros en el respeto de los principios básicos del sistema comunitario del IVA:

1. Requisito de consulta previa al Comité del IVA

La Comisión considera que este requisito debe interpretarse en el sentido de que es preciso cumplir con la obligación de consultar a dicho Comité antes de la publicación de las normas nacionales que regulen el régimen de grupos a efectos de IVA. Esta consulta deberá realizarse con la suficiente antelación

²¹) COM (2009) 325 final de 2 de Julio de 2009, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0325:FIN:ES:PDF>

²²) Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006, p. 1.). Directiva modificada en último lugar por la Directiva 2008/8/CE (DO L 44 de 20.2.2008, p. 11).

para que pueda dar lugar a una auténtica discusión en el seno del Comité del IVA.

2. Principal objeto de la posibilidad de grupos a efectos de IVA

El principal efecto del recurso a la posibilidad de agrupación a efectos del IVA es permitir que los sujetos pasivos vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización dejen de ser considerados sujetos pasivos independientes a efectos del IVA para convertirse en un sujeto pasivo único.

Por tanto, un grupo de IVA sería una “ficción” creada con vistas a la aplicación de este impuesto, en la que se da primacía a la sustancia económica sobre la forma jurídica. Si bien cada miembro del grupo mantiene su forma jurídica, a efectos del IVA pierde su forma jurídica original, pasando a ser parte de un nuevo sujeto pasivo distinto, el grupo de IVA.

Este grupo sólo puede identificarse con un solo número IVA, con exclusión de cualquier otro número de IVA individual. No obstante, las autoridades tributarias pueden mantener el número de identificación individual de cada uno de los miembros del grupo, pero solamente con objeto de permitir el control de las actividades internas del grupo de IVA.

3. Quién puede constituir grupo de IVA

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1, los Estados miembros podrán considerar un sólo sujeto pasivo a cualquier persona establecida en su territorio.

Concepto de personas

La Comisión opina que la referencia a «personas» en el artículo 11 abarca exclusivamente a aquéllas que cumplen los criterios para ser consideradas suje-

tos pasivos a efectos del IVA. Así pues, una entidad que no sea sujeto pasivo, bien por no ajustarse a la definición establecida en el artículo 9, apartado 1, bien por tratarse de un organismo de Derecho público no puede pertenecer a un grupo de IVA.

De ello se desprende que la condición de sujeto pasivo subyace en todos y cada uno de los miembros del grupo.

La Comisión considera esencial que la aplicación de los regímenes de grupos a efectos del IVA no afecte al concepto de sujeto pasivo. Permitir la participación en un grupo de IVA de personas que no tengan la condición de sujetos pasivos afectaría sin lugar a dudas a esa definición.

Concepto de persona establecida en el territorio de ese mismo Estado miembro

La Comisión considera que «establecido en el territorio de ese mismo Estado miembro» incluye a las empresas cuya sede de actividad económica está situada en el territorio del Estado miembro que aplica el régimen de grupos a efectos del IVA, pero no a los establecimientos situados en el exterior. No obstante, sí deben quedar incluidos los establecimientos permanentes de empresas extranjeras situados en el territorio de los Estados miembros que aplican el régimen de agrupación a efectos de IVA.

Inclusión de todas las actividades y pertenencia a un solo grupo de IVA a la vez

Dado que un grupo de IVA se considera un único sujeto pasivo con un único número de identificación fiscal, la Comisión considera que es preciso incluir en él todas las actividades de sus miembros, salvo cuando se trate de actividades desarrolladas por establecimientos situados fuera de ese Estado miembro que haya introducido el régimen de grupos a efectos

de IVA. Por la misma razón los regímenes de grupos a efectos de IVA nacionales deberían excluir la adhesión simultánea de los sujetos pasivos a más de un grupo.

Condición relativa a la vinculación en los órdenes financiero, económico y de organización

La Comisión considera que dicha condición debe interpretarse en el sentido de que la vinculación debe existir en esos tres órdenes tomados en su conjunto y a lo largo de todo el periodo de existencia del grupo, y de que debe exigirse el abandono del grupo a todo miembro que deje de reunir los tres vínculos. Para contribuir a una mejor comprensión, la Comisión aporta su propia definición de estos conceptos:

Vínculo financiero: se determina en referencia al porcentaje de participación en el capital o en los derechos de voto (superiores al 50%), o en referencia a un contrato de franquicia.

Vínculo económico: se determina en función de la existencia, como mínimo, de una de las siguientes situaciones de cooperación económica: la principal actividad de los miembros del grupo reviste la misma naturaleza; las actividades de los miembros del grupo son complementarias o interdependientes; o uno de los miembros del grupo lleva a cabo actividades íntegra o sustancialmente en beneficio de los demás miembros.

Vínculo de organización: se determina en función de la existencia de una estructura de gestión compartida total o parcialmente.

Sectores empresariales a los que es de aplicación el régimen de agrupación a efectos de IVA

La Comisión considera que no se puede establecer un régimen nacional de grupos a efectos del IVA

que comprenda exclusivamente algunos sectores, puesto que así se favorecería a determinadas empresas frente a otras y ello podría asimismo suscitar críticas desde el punto de vista de las ayudas de Estado. Sólo admite la excepción de limitar el acceso en el caso concreto de querer evitar ciertos abusos y en relación con operaciones concretas.

4. Derechos y obligaciones del grupo de IVA

En quién recaen las obligaciones

Según la Comisión, al ser considerado el grupo de IVA un único sujeto pasivo, tiene los mismos derechos y obligaciones que cualquier otro sujeto pasivo y se le aplican todas las disposiciones de la Directiva IVA, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo.

Por tanto, el cumplimiento de las obligaciones recae en el grupo de IVA como tal y no en cada uno de sus miembros. En consecuencia, la Comisión considera fundamental que al establecer un régimen nacional de agrupación a efectos del IVA, éste se inscriba en el marco jurídico comunitario establecido en relación con los sujetos pasivos ordinarios. Es decir, debe utilizarse el número de IVA único del grupo cuando se emitan facturas correspondientes a las entregas de bienes o prestaciones de servicios y el grupo de IVA deberá presentar una única declaración del impuesto, compensando los créditos y las deudas de IVA de sus miembros.

Consideración de las entregas con destino a terceros o procedentes de los mismos

Debido a que frente a terceros el grupo de IVA actúa como un único sujeto pasivo:

- todas las entregas de bienes y servicios realizadas por cualquiera de los miembros del

grupo a un destinatario no perteneciente al mismo, se entienden efectuadas por el grupo y no por uno de sus miembros.

- todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios por parte de terceros a uno o varios miembros del grupo se entienden recibidas por el grupo y no por uno de sus miembros.
- todas las entregas y adquisiciones intracomunitarias realizadas por los miembros del grupo deben entenderse efectuadas por éste.

Entregas en el seno del grupo

Una de las consecuencias más importantes para las empresas de la creación de un grupo de IVA es que al ser un único sujeto pasivo, las operaciones intragrupo no existen a efectos de IVA, lo cual tiene importantes ventajas en términos de flujo de tesorería.

Derechos y obligaciones en el caso de formación o disolución de un grupo de IVA

Simultáneamente a la conversión del grupo de IVA en sujeto pasivo único, los derechos y obligaciones de cada uno de sus miembros son transferidos al mismo.

Ocurre lo mismo cuando un sujeto pasivo se adhiera a un grupo de IVA ya existente.

De la misma forma, en el caso de disolución del grupo, los derechos y obligaciones que asumía vuelven a transferirse a sus miembros. Se aplicará el mismo principio cuando un miembro abandone el grupo.

5. Sobre el derecho a deducción del grupo de IVA

Al considerar al grupo de IVA un sujeto pasivo único a efectos de la aplicación del IVA, el derecho a

deducción del IVA soportado se determina en función de las operaciones del propio grupo con terceros.

Las diferentes posibilidades que el artículo 173 ofrece a los Estados miembros con vistas a la determinación del IVA deducible permiten la existencia de diferencias significativas entre Estados miembros por lo que respecta a los métodos empleados para determinar el derecho a deducción del IVA soportado, lo cual puede dar lugar a diferencias en el importe del IVA deducible en los Estados miembros.

En cuanto a la incidencia del grupo de IVA en el derecho a la deducción, debido a que las operaciones entre sus miembros no existen a efectos de IVA, se puede decir que:

- en el caso de grupos de IVA compuesto exclusivamente por sujetos pasivos con derecho a deducción íntegra, el efecto sobre los ingresos fiscales es neutro para los Estados miembros en cuyo territorio opere el grupo.
- en el caso de grupos de IVA integrados también por sujetos pasivos sin derecho a deducción o con derecho de deducción parcial, el efecto sobre los ingresos fiscales puede dejar de ser neutro.

Por tanto, el régimen de grupos a efectos de IVA aporta ventajas financieras a aquellos grupos de IVA que incluyen entre sus miembros a personas sin derecho a deducción o con derecho a una deducción parcial, y dichas ventajas dependen de las disposiciones de aplicación elegidas por los Estados miembros sobre las normas sobre el derecho a deducción.

En cuanto a la posibilidad de que los grupos de IVA se utilicen como fuente de competencia desleal, la Comisión opina que, sea como fuere, de la apli-

cación de la posibilidad de agrupación a efectos de IVA no debe derivarse ninguna ventaja o perjuicio injustificados.

Teniendo en cuenta que el objetivo inicial que se persigue con la posibilidad de crear un grupo de IVA es la simplificación, ningún régimen basado en esa posibilidad debería falsear la competencia o socavar el principio de neutralidad fiscal. Por ello, la Comisión estima que es preciso evitar que se produzcan situaciones en que la posibilidad de agrupación a efectos del IVA se ejerza para atraer a empresas a Estados miembros concretos, y que el régimen se convierta así en una fuente de competencia fiscal.

2.7 La Comisión Europea adopta un Reglamento por el que se establecen disposiciones de aplicación en lo que respecta a la devolución del IVA

La Comisión Europea adoptó con fecha 1 de Diciembre de 2009 el Reglamento 1174/2009²³ por el que se establecen disposiciones de aplicación de los artículos 34 bis y 37 del Reglamento 1798/2003²⁴ del Consejo en lo que respecta a la devolución del IVA en virtud de la Directiva 2008/9/CE del Consejo. Este nuevo reglamento entrará en vigor el 1 de enero de 2010.

Este Reglamento consta de cuatro artículos que especifican procedimientos a utilizar en casos concretos de intercambio de información en el marco de la cooperación administrativa.

El objeto del Reglamento 1174/2009 es de-

²³⁾ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:314:0050:0059:Es:PDF>

²⁴⁾ Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo de 7 de octubre de 2003 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:264:0001:0011:ES:PDF>

terminar las modalidades técnicas de transmisión de la información adicional exigida por los Estados miembros ya que el artículo 34 bis del Reglamento 1798/2003 establece que las autoridades competentes del Estado miembro de devolución deben notificar por vía electrónica a las autoridades competentes de los demás Estados miembros cualquier información que éstos hayan exigido en virtud del artículo 9, apartado 2, de la Directiva 2008/9/CE.

Por otra parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 2008/9/CE podrá exigirse a los solicitantes que faciliten una descripción de su actividad comercial utilizando códigos armonizados. El anexo del Reglamento 1174/2009 especifica los códigos que deberán utilizarse para transmitir dicha información.

III. IMPUESTOS ESPECIALES

El Consejo acuerda la reforma de los impuestos especiales sobre el tabaco

El 10 de noviembre el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros alcanzó un acuerdo político sobre un proyecto de Directiva encaminada a actualizar las normas de la UE en lo referente a la estructura y a los tipos de los impuestos especiales que gravan los productos del tabaco.

El objetivo de dicha Directiva es garantizar un mayor nivel de protección de la salud pública aumentando los impuestos especiales mínimos sobre los cigarrillos, al tiempo que sitúa gradualmente los tipos mínimos para picadura fina de tabaco al nivel de los de los cigarrillos.

El contenido del acuerdo es el siguiente:

- cigarrillos. Para el 1 de enero de 2014 se deberá aumentar el tipo de impuesto especial

monetario mínimo a 90 euros por 1.000 cigarrillos y el requisito proporcional mínimo al 60% del precio medio ponderado de venta, en lugar de los 64 euros por 1.000 cigarrillos y el 57% actuales;

- *período transitorio para cigarrillos.* Se podrán aplicar disposiciones transitorias hasta el 1 de enero de 2018 en los Estados miembros que aún no han alcanzado, o sólo lo hayan hecho recientemente, los tipos actuales mínimos, es decir, Bulgaria, Grecia, Estonia, Letonia, Lituania, Hungría, Polonia y Rumania;
- *restricciones cuantitativas para cigarrillos.* Los Estados miembros que no se beneficien del período de transición podrán limitar a 300 cigarrillos como mínimo el número de cigarrillos que pueden introducirse en sus territorios a partir de los Estados miembros que aplican períodos transitorios. Asimismo los Estados miembros que apliquen dichos períodos y cuyo impuesto haya alcanzado un nivel monetario de 77 euros por 1.000 cigarrillos, podrán aplicar límites cuantitativos respecto a los Estados miembros que no hayan alcanzado aún el mismo nivel monetario;
- *picadura fina de tabaco.* Aumentan los requisitos del impuesto mínimo especial para la picadura fina de tabaco, de modo que los Estados miembros cumplirán un mínimo proporcional o un mínimo monetario en las siguientes cantidades: el 40% del precio medio ponderado de venta y 40 euros por kilogramo el 1 de enero de 2011, el 43% y 47 euros/kg el 1 de enero de 2013, el 46% y 54 euros/kg el 1 de enero de 2015, el 48% y 60 euros/kg el 1 de enero de 2018 y el 50% y 60 euros/kg el 1 de enero de 2020.

IV. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

4.1 La Comisión Europea adopta un informe y una propuesta de Reglamento en el ámbito de la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude fiscal

En el marco de la Estrategia coordinada de cara a mejorar la lucha contra el fraude del IVA, la Comisión adoptó el 18 de agosto de 2009 una propuesta de Reglamento relativa a cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto del valor añadido²⁵, así como un informe previo sobre la aplicación del Reglamento 1798/2003 en este mismo ámbito²⁶, cuyas conclusiones fueron tomadas como base para las mejoras introducidas en la propuesta de Reglamento.

Informe sobre la aplicación del Reglamento 1798/2003 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido

La Comisión debe presentar cada tres años al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre la aplicación del Reglamento 1798/2003 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 de dicho reglamento.

La principal constatación del informe es que a pesar de que las nuevas disposiciones introducidas en 2004 con el Reglamento 1798/2003 han incrementado las posibilidades de cooperación administrativa, el grado de esta cooperación entre Esta-

²⁵ COM(2009)427, *Propuesta de Reglamento del Consejo relativo a cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto del valor añadido*
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0427:FIN:ES:PDF>

²⁶ COM(2009)428, *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la aplicación del Reglamento (CE) 1798/2003 del Consejo relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido*
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0428:FIN:ES:PDF>

dos miembros a fin de hacer frente a la evasión y el fraude del IVA dentro de la Comunidad sigue siendo insatisfactorio.

Por lo que respecta al funcionamiento, en la práctica, la voluntad de mejorar la aplicación de las disposiciones sobre cooperación administrativa debería reflejarse en el apoyo de los directivos y la organización de la Administración fiscal a través de las siguientes acciones:

- Asignación de un volumen adecuado de recursos a la cooperación administrativa y los controles fiscales.
- Formación de los funcionarios de la Administración tributaria de modo que conozcan mejor los instrumentos a su disposición (solicitudes, presencia en las oficinas de la Administración, participación en las investigaciones administrativas, controles simultáneos) así como el intercambio espontáneo de información.
- Adopción de un enfoque proactivo y abierto por lo que respecta a la aplicación de los instrumentos disponibles, así como a la forma de evitar aquellas barreras nacionales que pueden obstaculizar a escala comunitaria el buen funcionamiento de la cooperación administrativa e impedir un uso eficiente de dichos instrumentos.
- Comunicación de instrucciones a los funcionarios locales a fin de que sean capaces de establecer prioridades respecto al tratamiento de las solicitudes de información.
- Adaptación de los programas informáticos a fin de utilizar el formato XML para el envío de las solicitudes.

- Aplicación de procedimientos eficaces para la recopilación de los datos que vayan a ser objeto de intercambio.
- Fomento de los contactos directos entre los inspectores fiscales locales (a través de correo CCN II bis).

Estas recomendaciones no suponen ninguna novedad con respecto a los informes anteriores, lo cual es preocupante ya que es una medida de hasta qué punto ha sido escaso el nivel de seguimiento de las mismas.

Por otra parte, el Consejo ECOFIN ha apuntado en varias ocasiones a la necesidad de instaurar un enfoque común a escala de la UE en la lucha contra el fraude del IVA que complemente las medidas nacionales. Se ha hecho especial hincapié en las denominadas «medidas convencionales», destinadas a reforzar la capacidad de las autoridades fiscales en la lucha contra el fraude del IVA. En este contexto, resulta esencial intensificar la cooperación administrativa, y la propuesta de modificación del marco legislativo (refundición del Reglamento 1798/2003) presentada junto con el informe pretende dotar a los Estados miembros de unos medios de lucha más eficaces contra el fraude del IVA transfronterizo.

Propuesta de refundición del Reglamento de Consejo 1798/2003

La propuesta de refundición del Reglamento de Consejo 1798/2003 presentada por la Comisión el 18 de agosto de 2009 recoge una serie de medidas a aplicar con el objetivo de reforzar la cooperación administrativa en la lucha contra el fraude fiscal entre Estados miembros. Dichas medidas destinadas a aumentar la eficacia en la cooperación entre administraciones fiscales son un elemento esencial del programa de acción a corto plazo presentado por la

Comisión en su Comunicación²⁷ de 1 de Diciembre de 2008, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora en la lucha contra el fraude fiscal en la Unión Europea.

Las medidas anunciadas a estos efectos están recogidas en gran parte en esta Propuesta de Reglamento, que completa el Reglamento 1798/2003 vigente añadiéndole una serie de disposiciones destinadas a luchar más eficazmente contra el fraude transfronterizo y garantizar una mejor recaudación del impuesto en caso de que el lugar de imposición difiera del de establecimiento del proveedor.

La propuesta sólo modifica el Reglamento 1798/2003 en aquellas áreas en las que necesita refuerzo.

En general, las modificaciones más importantes son las siguientes:

- a) Ampliación de la responsabilidad de los Estados miembros en materia de cooperación administrativa a la hora de proteger los ingresos por IVA del conjunto de Estados miembros.
- b) Determinación precisa de la información a recoger y a proporcionar a otros Estados miembros a través de un sistema de bases de datos electrónicos.
- c) Creación de un marco que permita garantizar la calidad de la información contenida en las bases de datos, estableciendo normas comunes respecto a la información que ha de recogerse y las comprobaciones que se deben efectuar al inscribir un número de identificación a efectos de IVA en la base de datos.

²⁷ COM[2008]807 de 1.12.2008, Comunicación de la Comisión relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora en la lucha contra el fraude fiscal en la Unión Europea.

- d) Obligación de los Estados miembros confirmar por vía electrónica el número y dirección asociados a un determinado número de IVA
- e) Creación de una base jurídica para la implantación de una estructura que permita una cooperación específicamente dirigida a combatir el fraude (EUROFISC). Esta estructura permitirá un intercambio multilateral, ágil y específico de información dirigido a proporcionar a los Estados miembros unas herramientas que les permitan actuar rápidamente ante nuevos tipos de fraude.

Por otro lado, la propuesta propone mejorar el intercambio de información entre Estados miembros, determinando los casos en los que no podrán negarse a responder a una solicitud de información o de investigación administrativa y precisando los casos en los que se deben facilitar determinados datos de forma espontánea o en los que debe procederse a la comunicación de información de retorno, así como las normas que regirán esta última.

La propuesta precisa asimismo los casos en los que los Estados miembros pueden y deben proceder a controles multilaterales.

Finalmente, la propuesta prevé la instauración de objetivos precisos respecto a la disponibilidad del sistema de bases de datos y los procedimientos que rigen su funcionamiento con el fin de permitir el intercambio de información.

4.2 La Comisión publica un informe sobre asistencia mutua entre Estados miembros en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas

De acuerdo con el artículo 24 de la Directiva

2008/55²⁸, la Comisión debe presentar cada dos años un informe sobre la aplicación de dicha Directiva y sus resultados. La Directiva 2008/55 constituye la legislación vigente por la que se rige la asistencia mutua entre Estados miembros en esta materia.

El pasado 4 de septiembre de 2009 la Comisión presentó el segundo informe en materia de asistencia mutua en el cobro de impuestos²⁹ que analiza la evolución durante el periodo 2005-2008.

Las principales conclusiones del informe, tras el análisis de las estadísticas facilitadas por los Estados miembros y su comparativa con periodos anteriores, son las siguientes:

- el número de solicitudes de asistencia mutua ha aumentado notablemente para el cobro de créditos y las cantidades para las que se ha solicitado asistencia en el cobro han aumentado también (en 2008 se ha cobrado 6 veces lo que se cobró en 2003).
- Sin embargo, como el número de solicitudes ha crecido también, sigue existiendo una gran diferencia entre las cantidades para las que se solicita la asistencia en el cobro y las efectivamente cobradas.
- No hay datos efectivos para determinar qué porcentaje de las solicitudes de asistencia en el cobro son efectivamente cobradas, pero puede estimarse actualmente en un 5%.

²⁸) Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de Mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:150:0028:0038:ES:PDF>

²⁹) COM(2009)451, de 4.9.2009, Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas en el periodo 2005-2008.

De cara a estos resultados, la Comisión considera que se requieren esfuerzos especiales para mejorar la eficiencia de la asistencia mutua entre Estados miembros. Para ello, la Comisión recomienda que estos esfuerzos se lleven a cabo a nivel nacional y a nivel comunitario:

- a) A nivel nacional, los Estados miembros deben fortalecer los instrumentos de cobro disponibles en su legislación.
- b) A nivel comunitario, la Unión europea debe reforzar y facilitar la asistencia mutua para el cobro de créditos entre los Estados miembros. En este sentido, la Comisión insta al Consejo y al Parlamento a adoptar rápidamente la propuesta de Directiva que presentó el 2 de febrero de 2009 para reforzar la asistencia mutua en el cobro de créditos.

Los principales objetivos y elementos de la propuesta de Directiva presentada el 2 de febrero de 2009 con el fin de reforzar la asistencia en el cobro de créditos son:

- En relación al ámbito de aplicación, la Directiva se aplicará al conjunto de impuestos y derechos recaudados, bien por un Estado miembro o por cuenta del mismo, bien por cuenta de la Comunidad y al conjunto de impuestos y derechos recaudados por las subdivisiones territoriales o administrativas de los Estados miembros, así como las cotizaciones sociales obligatorias.
- Se crearán instrumentos uniformes que permitan adoptar medidas de cobro y medidas cautelares. Dado que el paso del tiempo reduce las posibilidades de cobro de los créditos, se incluirá la posibilidad de presentar peticiones de cobro en una fase temprana en determina-

das circunstancias. En relación a las medidas cautelares, la Directiva haría extensivo su ámbito de aplicación a situaciones en las que un crédito no sea aún objeto de instrumento alguno que permita su ejecución en el Estado miembro requeriente. El objetivo sería que evitar que los defraudadores se declaren insolventes antes de que se expida instrumento de ejecución.

- Se adoptarán informes normalizados para el intercambio de información en relación a las demandas provenientes de otros Estados miembros. Se regulará la comunicación por vía electrónica.
- Se permitirá la presencia de funcionarios en las administraciones de otros Estados miembros y su participación en las investigaciones administrativas.
- Se desarrollará un sistema de intercambio espontáneo de información.
- Se rebajarán las condiciones para requerir asistencia, al menos en ciertas circunstancias. Todo ello con la finalidad de aumentar las opciones de cobro.
- Se simplificará la práctica y la legislación aplicable a la asistencia.

V. PUBLICACIONES

En los últimos meses se han publicado los siguientes estudios o informes de la serie "Taxation Paper" de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera:

Taxation Paper Nº 14 - Corporate effective tax rates in an enlarged European Union

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_14_en.pdf

Taxation Paper No 15 - Corporate Income Tax and Economic Distortions

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_15_en.pdf

Taxation Paper No 16 - International Taxation and Multinational Firm Location Decisions

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_16_en.pdf

Taxation Paper No 17 - Alternative Systems of Business Tax in Europe: An applied analysis of ACE and CBIT Reforms

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_17_en.pdf

Taxation Paper No 18 - Tax Co-ordination in Europe: Assessing the First Years of the EU-Savings Taxation Directive.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_18.pdf

Taxation Paper No 19: 'The role of fiscal instruments in environmental policy

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_19.pdf

LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN EN LAS OPERACIONES VINCULADAS Y SU REGIMEN SANCIONADOR

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

I.- INTRODUCCIÓN.

El artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, relativo a las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, fue modificado con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

En lo que ahora interesa, dicho artículo 16 establece la obligación de valorar por su valor normal de mercado (entendiendo por tal el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia) las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Esta obligación de valoración se hace recaer, inicialmente, en el propio obligado tributario y ya no se encuentra relacionada con que exista una menor tributación o un diferimiento de la misma.

Igualmente, se habilita a la Administración tributaria para poder comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado real y efectivamente por su valor nor-

mal de mercado y, caso de que no se haya hecho así, proceder a efectuar las oportunas correcciones valorativas. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará tanto la documentación aportada por el contribuyente, como los datos e informaciones que obren en su poder.

Junto a la obligación de valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas por su valor normal de mercado, la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece la obligación de dichas personas o entidades de mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente y que justifique el cumplimiento de la referida obligación de valoración.

Respecto a la documentación que debe estar a disposición de la Administración tributaria hay que señalar que la misma debe permitir a ésta comprobar tanto que el valor acordado por las partes responde al valor de mercado, como que se ha declarado la renta derivada de las operaciones vinculadas según el valor resultante de la referida documentación.

(*) Licenciado en Derecho. Jefe de Servicio de Normativa Tributaria. Diputación Foral de Álava.

Además, el propio artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece un régimen específico de infracciones y sanciones relacionadas con las operaciones vinculadas que giran, principalmente, sobre el cumplimiento de las obligaciones de documentación.

El presente trabajo se estructura en dos partes: por una parte las obligaciones de documentación y por otra parte el régimen de infracciones y sanciones específicas contenido en el artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.

II.- ASPECTOS GENERALES DE LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN EN LAS OPERACIONES VINCULADAS.

II.1.- INTRODUCCIÓN.

La Norma Foral General Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa establece expresamente que “la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

A esta limitación de los costes indirectos se refiere la propia exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre -de medidas para la prevención del fraude fiscal- de la que ha derivado la modificación del artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos. En efecto, dicha exposición de motivos señala que el futuro desarrollo reglamentario podrá fijar excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación de acuerdo con las características de los grupos empresariales, las empresas o las operaciones vinculadas, en particular cuando la exigencia de determinadas obligaciones documentales pudiera dar lugar a unos costes de cumplimiento desproporcionados.

En este sentido, y teniendo en cuenta el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea, existe una adaptación de las obligaciones generales de documentación a casos específicos, tal como se especifica más adelante. Esto es, se establecen diferentes niveles de exigencia del cumplimiento de dichas obligaciones según las peculiaridades de las personas o entidades que intervienen en la operación vinculada.

En los Territorios forales las obligaciones de documentación a las que se va a hacer referencia empiezan a surtir efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010. En territorio de régimen común esta obligación empezó a surtir efectos desde el 19 de febrero de 2009, esto es, tres meses después de la entrada en vigor del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, que modificó el reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo tanto existen dos fechas relacionadas con la nueva regulación de las operaciones vinculadas. Por una parte la del 1 de enero de 2007 (esto es, para los períodos impositivos iniciados desde esta fecha) en que se establece la obligación de valorar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas según el valor de mercado. Y por otra parte la del 1 de enero de 2010 (esto es, para los períodos impositivos iniciados desde esta fecha) en que empieza a ser operativa la obligación de documentación de acuerdo con la nueva regulación reglamentaria. Esta diversidad de fechas conduce a afirmar que el hecho de que las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas sean exigibles tres años después de la modificación del artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, no por ello elimina la obligación de valorar y, acreditar, que el valor de las operaciones vinculadas responde al de mercado.

II.2.- REGLAS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN.

Antes de especificar de forma concreta la obligación de documentación, conviene detenerse en el apartado 1 del artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, cuyo contenido se puede resumir de la siguiente forma:

- a.- Para la determinación del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, el obligado tributario deberá aportar determinada documentación.
- b.- Esta documentación debe ser aportada cuando así lo requiera la Administración tributaria.
- c.- La documentación debe estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación del Impuesto, referida al período impositivo en que se han producido operaciones vinculadas.
- d.- En todo caso, la Administración tributaria puede solicitar la documentación o información adicional o complementaria que estime oportuna a fin de comprobar el cumplimiento de la obligación de valorar las operaciones vinculadas por el valor de mercado. En base a esta disposición normativa se puede afirmar que la documentación que debe preparar el obligado tributario tiene el carácter de básica o, si se prefiere, mínima, toda vez que la Administración puede exigir una documentación complementaria.

Finalmente, para terminar las líneas generales de la regulación reglamentaria, hay que señalar que la documentación que el obligado tributario haya elaborado para un período impositivo servirá para

períodos posteriores, siempre que se mantengan las circunstancias que fundamentaron la misma, no siendo, en consecuencia, necesario elaborar una nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran precisas.

II.3.- SUPUESTOS EN QUE NO RESULTAN EXIGIBLES LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN EN LAS OPERACIONES VINCULADAS.

La normativa exonera de las obligaciones de documentación en una serie de supuestos. Esta exoneración de las obligaciones de documentación no implica que las operaciones que realicen no deban valorarse según el valor de mercado, ya que la obligación general de valoración contenida en el artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades sigue siendo de aplicación también para estos supuestos.

Los supuestos a los que se exime del cumplimiento de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas son los siguientes:

- a.- Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el Capítulo IX del Título VIII de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.
- b.- Las realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas.
- c.- Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d.- A los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen sin mediación de establecimiento permanente.

II.4.- FINALIDAD DE LA ELABORACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN.

El apartado 2 del artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades contiene un principio general de capital importancia y que debe ser tenido en cuenta, de forma especial, a la hora de elaborar la documentación exigida en las operaciones vinculadas. Dicho apartado señala expresamente lo siguiente:

“La documentación ...(establecida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades)... deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración de las mismas se ha ajustado a lo previsto en el artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto. En su preparación, el obligado tributario podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades.”

Por consiguiente, la elaboración de la documentación deberá casar dos objetivos: por una parte debe tenerse en cuenta tanto la complejidad como el volumen de las operaciones vinculadas que se realicen por las personas o entidades vinculadas y, por otra parte, debe permitir a la Administración tributaria comprobar que las operaciones vinculadas se han valorado por el valor normal de mercado.

II.5.- TIPOS DE OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN.

La normativa distingue tres tipos de obligaciones de documentación:

- La correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario.
- La relativa al propio obligado tributario.

- La relativa a operaciones con personas o entidades con las que no existe vinculación y que residen en paraísos fiscales.

El contenido de estas obligaciones de documentación se encuentra basado en el Código de Conducta sobre documentación de precios de transferencia para empresas asociadas de la Unión Europea que fue elaborado por el Foro Europeo de Precios de Transferencia.

III.- CONTENIDO DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN.

De acuerdo con lo señalado anteriormente debe distinguirse entre la obligación de documentación del grupo al que pertenezca el obligado tributario y la obligación de documentación del propio obligado tributario. Por otra parte también hay que tener en cuenta las obligaciones de documentación relacionadas con las operaciones con personas o entidades con las que no existe vinculación y que residen en paraísos fiscales. A estas obligaciones se va a hacer referencia a continuación.

III.1.- OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DEL GRUPO AL QUE PERTENECE EL OBLIGADO TRIBUTARIO.

El grupo de sociedades tiene que elaborar una documentación, con información estandarizada para todas las entidades del grupo de cualquier país, que recibe el nombre de master file.

A efectos de la obligación de documentación del grupo al que pertenezca el obligado tributario, se entiende que existe tal cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

das. Además del supuesto anterior, y a estos efectos, se entiende por grupo el constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español.

Hay que tener en cuenta que la entidad dominante podrá optar por preparar y conservar la documentación relativa a todo el grupo. En el supuesto de que la entidad dominante no esté sometida a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades deberá designar a una entidad del grupo sometida a ésta para conservar la documentación.

Con carácter general también hay que señalar que la obligación de documentación del grupo se estructura, fundamentalmente, en tres conceptos: describir, identificar y relacionar. Además, en este caso, casi todas las obligaciones se referencian a que exista afectación respecto al obligado tributario.

Esta obligación de documentación del grupo al que pertenece el obligado tributario se concreta de la siguiente forma:

- a.- Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante de dicha estructura.
- b.- Identificación de las entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- c.- Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- d.- Descripción (general) de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas

entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.

- e.- Relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como las contraprestaciones derivadas de su utilización.
- f.- Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.
- g.- Relación de acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- h.- Relación de acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- i.- Memoria del grupo o informe anual equivalente.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado al comienzo del presente trabajo, esta obligación no afecta por igual a todos los grupos. En efecto, si se pregunta a qué grupo afecta la obligación de documentación que acaba de describirse habría que decir que la misma afecta a los grupos que no cumplan lo previsto en el artículo 49.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta, así lo especifican Álava y Bizkaia, lo previsto en el 49.5.

Esto es, esta obligación de documentación no afecta a los grupos que tengan la consideración de pequeña empresa por cumplir los requisitos que para tener tal consideración se contienen en el artículo 49.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta, según especifican Álava y Bizkaia, que el artículo 49.5 de la misma Norma Foral establece que cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, las magnitudes que determinan la consideración de pequeña empresa se refieren al conjunto de entidades pertenecientes al grupo.

III.2.- OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO.

III.2.1.- Obligación general de documentación del obligado tributario.

Las obligaciones de documentación del propio obligado tributario son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.
- b.- Análisis de comparabilidad.
- c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.
- d.- Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas, así como los acuerdos, si los hay, y acuerdos de reparto de costes.

- e.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

Al igual que se ha realizado respecto de las obligaciones de documentación del grupo, cabe preguntarse si esta obligación afecta por igual a todos los obligados tributarios. La respuesta a esta pregunta es que las obligaciones de documentación son exigibles salvo cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una de las entidades a que se refiere el artículo 49.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (esto es, una pequeña empresa) o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales. En estos casos las obligaciones de información son diferentes a las generales según se va a especificar a continuación.

III.2.2.- Operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que apliquen la estimación objetiva, con sociedades en las que los contribuyentes o sus cónyuges, parejas de hecho (acogidas a la Ley del Parlamento Vasco que las regula), ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos tengan un 25% o más del capital social o de los fondos propios.

En estos casos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.

- b.- Análisis de comparabilidad.
- c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.
- d.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

En estos casos las obligaciones de documentación son las mismas que las establecidas con carácter general excepto que ahora no se exigen los criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas, así como los acuerdos, si los hay, y acuerdos de reparto de costes.

Ha de tenerse en cuenta que en este caso, a diferencia del perímetro de vinculación definido en el artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, no se hace referencia a los parientes colaterales.

III.2.3.- Transmisión de negocios o valores o participaciones representativas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación.

En estos supuestos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.

- b.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.
- c.- Magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.

III.2.4.- Transmisión de inmuebles o de operaciones sobre intangibles:

En estos supuestos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.
- b.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.
- c.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

III.2.5.- Prestaciones de servicios profesionales a las que resulte de aplicación lo previsto en el artículo 6.6 (= el obligado tributario puede considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se

trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan determinados requisitos) del Reglamento.

En estos supuestos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe (de la operación).
- b.- Justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 6.6 del Reglamento.

III.2.6.- Demás supuestos no relacionados en los apartados anteriores con obligaciones específicas de documentación.

En estos supuestos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.
- b.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.
- c.- Identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

III.3.- OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES NO VINCULADAS RESIDENTES EN PARAÍSO FISCALES.

En estos supuestos las obligaciones de documentación son, con los matices que se van a indicar, similares a las obligaciones generales que afectan al obligado tributario. De forma concreta, en estos casos las obligaciones de documentación son las siguientes:

- a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación. También debe identificarse a las personas que hayan intervenido en la operación y si las operaciones son con entidades, debe identificarse a los administradores de las mismas.
- b.- Análisis de comparabilidad.
- c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.
- d.- Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas, así como los acuerdos, si los hay, y acuerdos de reparto de costes.
- e.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones. Respecto a las obligaciones generales del obligado tributario aquí no se cita "así como los pactos parasociales suscritos con otros socios".

¿A quién afecta esta obligación de documentación? A este respecto hay que señalar que no se exigen las anteriores obligaciones de documentación respecto de servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación de éstas, así como los gastos accesorios y conexos, si se cumplen los dos requisitos siguientes:

- a.- El obligado tributario pruebe que la realización de la operación a través de un paraíso fiscal responde a motivos económicos válidos.
- b.- Que el obligado tributario realice operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en paraísos fiscales y acredite que el valor convenido de la operación se corresponde con el valor convenido en dichas operaciones equiparables, una vez realizadas las correcciones necesarias.

IV.- RÉGIMEN SANCIONADOR EN LAS OPERACIONES VINCULADAS.

IV.1.- INTRODUCCIÓN.

El último apartado del artículo 16 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa se dedica al régimen sancionador. Por lo que ahora interesa, este artículo 16 impone dos obligaciones a las personas o entidades vinculadas:

- a.- Obligación de valorar las operaciones vinculadas por su valor de mercado.
- b.- Obligación de aportar a la Administración tributaria la documentación que acredite que el valor convenido corresponde con el valor de mercado.

Sobre estas dos obligaciones se centra el régimen sancionador especial contenido en el artículo

16.11 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, este régimen sancionador gira en torno a dos conductas:

- a.- Incumplir las obligaciones de documentación y
- b.- No reflejar en la declaración del Impuesto personal los valores que resultan de la documentación.

IV.2.- APLICACIÓN BÁSICA DE LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA.

Lo primero que hacen las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, en esta materia es dejar claro la aplicación, también en lo que respecta a las operaciones vinculadas, de la regulación que sobre infracciones y sanciones se contiene en la Norma Foral General Tributaria. En efecto, expresamente señalan lo siguiente:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en la Norma Foral... General Tributaria, constituye infracción tributaria...”

Esta referencia contenida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades tiene relación directa con la propia Norma Foral General Tributaria que señala que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Norma Foral o ley.”

Por lo tanto, la normativa general del sistema tributario foral admite la posibilidad de que las Normas Forales reguladoras de los tributos pueden establecer infracciones y sanciones de carácter específico. Y esto es precisamente lo que realizan las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades en la regulación de las operaciones vinculadas.

Hay que recordar que la Norma Foral General Tributaria recoge, entre otras cosas, los principios de la potestad sancionadora (legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia de sanciones y no retroactividad del régimen de infracciones y sanciones, salvo que de su aplicación, siempre referida a actos no firmes, resulten efectos favorables para los interesados), criterios de graduación de las sanciones y reducciones de éstas. Naturalmente estas disposiciones generales contenidas en las Normas Forales Generales son de aplicación a las infracciones y sanciones específicas sobre operaciones vinculadas.

IV.3.- TIPIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES.

¿Qué constituye infracción tributaria? Las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades tipifican como infracciones tributarias las siguientes:

1.- Infracciones relacionadas con la documentación:

a.- No aportar la documentación que debe estar a disposición de la Administración tributaria.

Esta infracción está directamente relacionada con lo dispuesto en el artículo 16.2 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que expresamente señala que “las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente”.

b.- Aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la referida documentación.

2.- Infracción relacionada con la valoración/declaración:

c.- No exista relación entre el valor normal de mercado que se deriva de la documentación anteriormente citada y el valor declarado en el Impuesto personal (esto es, en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

Lo importante de esta tipificación es que sólo los conceptos anteriores determinan una infracción tributaria. Lo que no está tipificado no es sancionable.

IV.4.- SANCIONES.

Tipificadas las infracciones, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades establecen las sanciones aplicables. A este respecto hay que diferenciar dos supuestos: que proceda efectuar correcciones valorativas respecto de las operaciones sujetas al Impuesto personal o que no proceda efectuar correcciones valorativas.

A) Primer supuesto: si de la infracción cometida no deriva o no procede efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto personal.

En estos casos la sanción prevista es una multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por cada conjunto de datos omitido, inexacto o falso, referido a cada una de las obligaciones de documentación establecidas para el grupo o para cada entidad en su condición de obligado tributario.

De lo anterior resulta que es necesario conocer lo que entiende la normativa por dato o por cada conjunto de dato, debido a que el tratamiento es diferente. A efectos de cuantificar la sanción a imponer, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

específica, tanto respecto de la documentación relativa al grupo como respecto de la específica del obligado tributario, qué parte de las mismas tiene la consideración de dato o de conjunto de datos.

1.- Obligación de documentación del grupo al que pertenece el obligado tributario.

a.- Descripción de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante de esta estructura.	Conjunto de datos.
b.- Identificación de las entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.	Dato.
c.- Descripción de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.	Conjunto de datos.
d.- Descripción de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.	Conjunto de datos.
e.- Relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como las contraprestaciones derivadas de su utilización.	Dato.

f.- Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.	Conjunto de datos.
g.- Relación de acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.	Dato.
h.- Relación de acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.	Dato.
i.- Memoria del grupo o informe anual equivalente.	Conjunto de datos.

2.- Obligación general de documentación del obligado tributario.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
b.- Análisis de comparabilidad.	Conjunto de datos.

c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.	Conjunto de datos.
d.- Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas, así como los acuerdos, si los hay, y acuerdos de reparto de costes.	Conjunto de datos.
e.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.	Conjunto de datos.

b.- Análisis de comparabilidad.	Conjunto de datos.
c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.	Conjunto de datos.
d.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.	Conjunto de datos.

3.- Obligaciones especiales de documentación del obligado tributario.

3.1.- Operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que apliquen la estimación objetiva con sociedades en las que los contribuyentes o sus cónyuges, parejas de hecho, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos tengan un 25% o más del capital social o de los fondos propios.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
---	-------

3.2.- Transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
b.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.	Conjunto de datos.
c.- Magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.	Conjunto de datos.

3.3.- Transmisión de inmuebles o de operaciones sobre intangibles.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
b.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.	Conjunto de datos.
c.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.	Conjunto de datos.

3.4.- Prestaciones de servicios profesionales.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
b.- Justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el Reglamento del Impuesto para estos servicios profesionales.	Conjunto de datos.

3.5.- Demás supuestos.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la operación.	Dato.
b.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.	Conjunto de datos.
c.- Identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.	Conjunto de datos.

4.- Obligación de documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales.

a.- Identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción de su naturaleza, características e importe de la operación. Identificación de las personas que hayan intervenido en la operación y, si son operaciones con entidades, identificación de los administradores de las mismas.	Dato.
b.- Análisis de comparabilidad.	Conjunto de datos.

c.- Explicación del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado de dicho método.	Conjunto de datos.
d.- Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias entidades vinculadas, así como los acuerdos, si los hay, y acuerdos de reparto de costes.	Conjunto de datos.
e.- Otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones.	Conjunto de datos.

B) Segundo supuesto: si de la infracción cometida sí deriva o sí procede efectuar correcciones valorativas por la Administración respecto de las operaciones vinculadas:

En estos casos la sanción establecida es una multa pecuniaria proporcional del 15% sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación. En este caso el importe mínimo de la sanción por este concepto es el doble de la sanción que correspondería de la aplicación de la letra anterior A) -referida a los casos en que no procede efectuar correcciones valorativas-.

La sanción por este concepto es incompatible con la que procedería de aplicar los artículos relativos a la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, a la infracción por incumplir la obligación de presentar

de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, a la infracción por obtener indebidamente devoluciones y a la infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. Naturalmente esta incompatibilidad alcanza a la parte de base que hubiera dado lugar a la imposición de la sanción específica relativa a las operaciones vinculadas.

C) Supuesto aclaratorio.

Anteriormente se ha indicado que las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades tipifican como infracciones tributarias las siguientes conductas:

- a.- No aportar la documentación que debe estar a disposición de la Administración y que deben tener preparadas las personas o entidades vinculadas.
- b.- Aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la citada documentación.
- c. No exista relación entre el valor normal de mercado que se derive de la documentación y el valor declarado en el Impuesto personal.

Ahora bien, puede ocurrir que un obligado tributario aporte la documentación establecida, la aporte de forma completa, exacta y sin datos falsos y además declare en el Impuesto personal el valor que resulta de la referida documentación, y sin embargo la Administración tributaria proceda a determinar otro valor de mercado y, en consecuencia, se produzcan correcciones valorativas.

A este supuesto se refiere el artículo 16.11 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que, a estos efectos, señala expresamente lo siguiente:

“d) Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción...”.

Obsérvese que el citado precepto señala que no se haya producido incumplimiento que constituya infracción. Pues bien, cabe preguntarse qué es lo que sucede en estos casos. En estos supuestos las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades señalan que si la corrección a efectuar por la Administración tributaria origina falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias, determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, en estos casos, estas conductas no constituyen infracción de los artículos reguladores de las conductas anteriores de acuerdo con lo establecido en la Norma Foral General Tributaria, por la parte de base que hubiesen dado lugar a la corrección valorativa.

En definitiva, no son sancionables las diferencias de valoración cuando se haya cumplido la obligación de documentación y declaración resul-

tante de la misma y se cumplan los requisitos reglamentarios.

D) Compatibilidad con la infracción del artículo 208 (en el caso de Álava y Gipuzkoa) y 209 (en el caso de Bizkaia) de la Norma Foral General Tributaria.

Las sanciones específicas contenidas en este artículo 16.11 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades son compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria contenida en el artículo 208 (en el caso de Álava y Gipuzkoa) y 209 (en el caso de Bizkaia) de Norma Foral General Tributaria por la falta de atención a los requerimientos formulados.

V.- CONCLUSIONES DEL RÉGIMEN SANCIONADOR.

- a.- El régimen sancionador gira en torno a las obligaciones de documentación.
- b.- Constituye infracción no cumplir con las obligaciones de documentación y que el valor de mercado que se derive de la documentación no coincida con el declarado.
- c.- Si se cumple la obligación de documentación y declaración pero se valoran incorrectamente las operaciones, no hay infracción ni, por lo tanto, sanción.

PAQUETE IVA 2010: MODIFICACIONES EN LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS EN EL IVA A PARTIR DE 2010

LOURDES SERNA BLANCO (*)

I. INTRODUCCIÓN

El 20 de febrero de 2008 se publicaron en el Diario Oficial de la Unión Europea las Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE que modifican respectivamente el lugar de localización de las prestaciones de servicios y el procedimiento de devolución a empresarios de las cuotas soportadas en un Estado miembro de la Unión Europea distinto del de establecimiento.

Estas dos Directivas junto con el Reglamento 143/2008/CE sobre Cooperación Administrativa e Intercambio de Información en relación al lugar de prestación de servicios y al procedimiento de devolución del IVA forman el denominado "paquete IVA".

La transposición a la legislación interna de las Directivas comunitarias integrantes del "paquete IVA" introducirá a partir del 1 de enero de 2010 significativos cambios en la actual normativa del impuesto, centrándose éstos en las reglas de localización de las prestaciones de servicios y en el sistema de devolución del IVA soportado en otros Estados miembros.

La Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido¹, (en adelante

NFIVA) se verá modificada para adaptarse a las exigencias contenidas en las normas de Derecho comunitario antes citadas.

El objeto del presente trabajo es analizar de forma detallada la profunda modificación que sufrirán los artículos 69, 70 y 72 a 74 de la NFIVA, referidos a las reglas de localización de las prestaciones de servicios, a partir del 1 de enero de 2010, ya que el rediseño de dichas reglas es la principal incidencia del denominado "paquete IVA".

Hasta la entrada en vigor de estas modificaciones, la regulación existente se ha basado en un modelo de tributación de las prestaciones de servicios en origen, de tal forma que un servicio se debía entender localizado en el territorio de aplicación del Impuesto (Península y Baleares), quedando por tanto sujeto al mismo, en la medida en que la sede del prestador o el establecimiento permanente desde el que se prestara ese servicio se encontrara en ese territorio. Ésta ha sido la regla general, si bien su aplicación práctica había quedado reducida a supuestos residuales básicamente referidos a servicios de arrendamiento de medios de transporte, hoteles, restaurantes y aquellos otros formados por una multiplicidad de servicios que no permitía su encuadre en ninguna de las reglas especiales.

(*) Profesora Titular de Escuela Universitaria del Departamento de Economía Aplicada II. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad del País Vasco.

¹ Dicha Norma Foral regula el Impuesto sobre el Valor Añadido en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Precisamente por el carácter residual de la regla general, las reglas especiales de compleja aplicación, previstas para una gran diversidad de servicios y que en un importante número de casos respondían a un esquema de gravamen en destino, se habían convertido en las aplicables prioritariamente, mucho más si se tiene en cuenta que la regla general no completaba en ningún caso aquellos supuestos para los que las reglas especiales concluían la no sujeción.

Ante dicha circunstancia, la Directiva 2008/8/CE modifica las reglas de localización de las prestaciones de servicios con los objetivos prioritarios de la simplificación, la reducción de cargas administrativas, evitando en lo posible el gravamen en jurisdicciones en las que el empresario destinatario no está establecido, y una mucho mayor coincidencia entre lugar de gravamen y lugar de consumo.

En el nuevo sistema, se formulan dos reglas generales, de aplicación mayoritaria y común, que determinan la localización de las prestaciones de servicios en función de la condición del destinatario del servicio:

- I) Si el destinatario del servicio es empresario o profesional, el gravamen se localiza en la jurisdicción de destino².
- II) Si el destinatario del servicio es un consumidor final que no es empresario o profesional, el gravamen se localiza en la jurisdicción de origen³.

² El gravamen en destino en operaciones concluidas entre empresarios, permite la desaparición de la regla de deslocalización a través de la comunicación del número de identificación fiscal asignado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido al prestador en todos los casos en los que estaba prevista: servicios de mediación, servicios relativos a bienes muebles y transportes intracomunitarios de bienes.

³ Se excluye de dicha regla determinados servicios (de profesionales, los prestados por vía electrónica y los de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión) cuando tengan por destinatarios a particulares que residen en países o territorios terceros, declarándose la no sujeción de los mismos con la sola excepción de los servicios de profesionales prestados a particulares residentes en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

De esta forma, siempre que los servicios sean prestados a empresarios o profesionales, la regla de localización en sede del destinatario será aplicable a partir del 1 de enero de 2010 a la mayoría de los servicios, incluyendo algunos de los que hasta esa fecha se localizaban de acuerdo con sus reglas particulares⁴.

A continuación se formulan una serie de reglas especiales, mucho menos numerosas que las anteriores y cuya aplicación queda limitada, en unos casos, a servicios prestados a consumidores finales que se localizarán no en la sede del prestador según la regla general (servicios de transporte de bienes no intracomunitario, servicios prestados por vía electrónica y de telecomunicaciones y servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena, servicios accesorios al transporte y trabajos y ejecuciones de obra sobre bienes muebles y los informes periciales, valoraciones y dictámenes sobre ellos) y, en otros, a servicios cuya tributación es independiente de la condición del destinatario (servicios relacionados con inmuebles, transporte de pasajeros, servicios relacionados con manifestaciones culturales..., servicios de restaurante y catering o servicios de arrendamiento de medios de transporte a corto plazo).

En todo caso, con la nueva normativa, las reglas generales pasan a tener siempre carácter subsidiario para todos aquellos supuestos que no están expresamente regulados en las especiales, bien por la naturaleza del servicio, bien porque la condición del destinatario sea otra de la expresamente regulada en la regla especial de que se trate.

A continuación se exponen de forma detallada las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios, a tenor de los cambios ex-

⁴ Servicios de profesionales, de mediación, transporte intracomunitario de bienes y trabajos realizados sobre bienes muebles.

perimentados en los artículos 69, 70, 71 y 72 de la NFIVA por la adaptación de la Directiva 2008/8/CE.

II. LUGAR DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS. REGLAS GENERALES

El artículo 69 de la NFIVA establece dos reglas generales de localización de las prestaciones de servicios.

Los servicios se entenderán prestados en Península y Baleares en los siguientes casos:

- I) Si el destinatario es un empresario o profesional y radica en Península y Baleares su sede de actividad económica o tiene en ese territorio establecimiento permanente, o en su

defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual (tributación en destino).

- II) Si el destinatario no es un empresario o profesional y los servicios se prestan por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste, o en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentren en Península y Baleares (tributación en origen).

En el cuadro siguiente se exponen de forma esquemática las situaciones en que las prestaciones de servicios se entienden realizadas en Península y Baleares siguiendo las reglas generales, estando éstas representadas en las zonas sombreadas, en las que se señala que la operación se entiende realizada en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI).

PRESTACIÓN DE SERVICIOS: REGLAS GENERALES

		PRESTADOR	
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI
DESTINATARIO	EMPRESARIO TAI	TAI	TAI
	EMPRESARIO NO TAI		
	PARTICULAR TAI	TAI	
	PARTICULAR NO TAI	TAI	

La segunda regla general tiene una excepción en cuanto que no se entienden realizados en Península y Baleares los servicios de profesionales⁵, los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión⁶, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo

en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en Canarias, Ceuta y Melilla y los servicios prestados sean servicios de profesionales.

A continuación, se expone de forma esquemática las situaciones en que las prestaciones de servicios de profesionales se entienden realizadas en Península y Baleares (TAI).

PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE PROFESIONALES: REGLAS GENERALES

		PRESTADOR	
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI
DESTINATARIO	EMPRESARIO TAI	TAI	TAI
	EMPRESARIO NO TAI		
	PARTICULAR TAI	TAI	
	PARTICULAR NO TAI	UE	TAI
Canarias, Ceuta y Melilla		TAI	
TT excepto Canarias, Ceuta y Melilla			

UE: Comunidad
TT: Territorio tercero

- ⁵) Los servicios de profesionales son los siguientes:
- a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
 - b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
 - c) Los de publicidad.
 - d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los relacionados con bienes inmuebles.
 - e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
 - f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.
 - g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado uno, números 16º y 18º, de esta NF, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

- h) Los de cesión de personal.
- i) El doblaje de películas.
- j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.
- k) La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualquiera de estos servicios.
- l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.

⁶) Los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión tienen regla especial, por lo que las reglas de localización se expondrán a continuación combinando las reglas generales con la especial correspondiente, y que en ambos casos recogen situaciones de sujeción por aplicación de las reglas generales.

III. LUGAR DE LOCALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS. REGLAS ESPECIALES

El artículo 70 de la NFIVA contiene las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios. Como ha quedado de manifiesto anteriormente estas reglas afectan a dos situaciones: en primer lugar, cuando los destinatarios de los servicios no son empresarios ni profesionales y, en segundo, cuando no se tiene en cuenta la condición del destinatario para determinar el gravamen.

III.1 SERVICIOS RELACIONADOS CON BIENES INMUEBLES

Los servicios relacionados con bienes inmuebles se

entenderán prestados en Península y Baleares cuando los inmuebles radiquen en dicho territorio⁷, por lo que esta regla especial es independiente de la condición del destinatario del servicio (artículo 70. Uno. 1º).

III.2. SERVICIOS DE TRANSPORTE

Los servicios de transporte de pasajeros cualquiera que sea su destinatario y los de transporte de bienes no intracomunitario cuyo destinatario no sea un empresario o profesional, se entenderán realizados en Península y Baleares por la parte de trayecto realizada en dicho territorio (artículo 70. Uno. 2º)⁸.

Los cuadros siguientes resumen esta regla de localización.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE DE PASAJEROS

		PRESTADOR	
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI
DESTINATARIO	EMPRESARIO	TAI por la parte de trayecto realizada en TAI	TAI por la parte de trayecto realizada en TAI
	PARTICULAR	TAI por la parte de trayecto realizada en TAI	TAI por la parte de trayecto realizada en TAI

PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE DE BIENES NO INTRACOMUNITARIO

		PRESTADOR	
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI
DESTINATARIO	EMPRESARIO TAI	TAI	TAI
	EMPRESARIO NO TAI		
	PARTICULAR	TAI por la parte de trayecto realizada en TAI	TAI por la parte de trayecto realizada en TAI

⁷⁾ Entre los servicios relacionados con bienes inmuebles cabe señalar las obras, diseños, arrendamientos, gestión de inmuebles, los de carácter técnico relacionados con ellos, etc.

⁸⁾ En el caso en que el destinatario del transporte no intracomunitario de bienes sea un empresario o profesional se aplicarán las reglas generales.

III.3. SERVICIOS RELACIONADOS CON MANIFESTACIONES CULTURALES, ARTÍSTICAS, ETC.

Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares como las

ferias o exposiciones, incluyendo la organización de los mismos y los servicios accesorios se entenderán prestados en Península y Baleares cuando se presten materialmente en Península y Baleares (artículo 70. Uno. 3º)⁹.

El cuadro siguiente resume lo anterior.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS RELACIONADOS CON MANIFESTACIONES CULTURALES, ETC

		PRESTADOR	
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI
DESTINATARIO	EMPRESARIO	TAI si prestados materialmente en TAI	TAI si prestados materialmente en TAI
	PARTICULAR	TAI si prestados materialmente en TAI	TAI si prestados materialmente en TAI

III.4. SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA¹⁰

Los servicios prestados por vía electrónica se entenderán prestados en Península y Baleares de acuerdo a las reglas generales más cuando sean prestados desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre esta-

blecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto (artículo 70. Uno.4º). Esta regla especial de localización recoge por tanto un supuesto de no sujeción por aplicación de las reglas generales¹¹.

A continuación se presenta de forma esquemática la combinación de las reglas generales y la especial de localización, indicándose en las zonas sombreadas las situaciones en las que la prestación de servicios por vía electrónica se entiende realizada en Península y Baleares.

⁹) A partir del 1 de enero de 2011, dicho artículo pasará a regular, únicamente el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas o educativas en operaciones realizadas entre empresarios. Al mismo tiempo, cualquier servicio cultural, artístico o deportivo, incluido el acceso a los mismos, cuyo destinatario sea un particular pasará a regularse en la letra c) del número 7º del apartado uno del artículo 70.

¹⁰) Se considerarán servicios prestados por vía electrónica aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico

u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- El suministro de sitios informáticos, de programas y su actualización, de imágenes, texto, música, películas, juegos y de enseñanza a distancia.
- El mantenimiento a distancia de programas y equipos.

A estos efectos, la comunicación por correo electrónico no implica, por si mismo, que el servicio se preste por vía electrónica (artículo 69.Tres.4º).

¹¹) Se entenderá que el destinatario del servicio prestado por vía electrónica se encuentra establecido en Península y Baleares cuando paga el servicio con cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito situadas en Península y Baleares.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA

		PRESTADOR		
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI	
			UE	TT
DESTINATARIO	EMPRESARIO TAI	TAI	TAI	TAI
	EMPRESARIO NO TAI			
	PARTICULAR TAI	TAI		TAI
	PARTICULAR NO TAI	UE	TAI	
		TT		

III.5. SERVICIOS DE RESTAURANTE Y CATERING

Comunidad si el lugar de inicio se encuentre en Península y Baleares¹².

Se entenderán realizados en Península y Baleares los servicios citados cuando:

Cuando el transporte sea de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará un transporte distinto.

- a) Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la

- b) Los restantes servicios de restaurante y catering cuando se presten materialmente en Península y Baleares (artículo 70.Uno.5°).

PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE RESTAURANTE Y CATERING ¹³

		PRESTADOR	
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI
DESTINATARIO	EMPRESARIO	TAI si prestados materialmente en TAI	TAI si prestados materialmente en TAI
	PARTICULAR	TAI si prestados materialmente en TAI	TAI si prestados materialmente en TAI

¹²⁾ La parte de un trayecto de pasajeros realizado en la Comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un territorio tercero, discurre entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.
Lugar de inicio: primer lugar de embarque de pasajeros en la

Comunidad.
Lugar de llegada: último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad.

¹³⁾ Salvo si se prestan a bordo de un buque, de un avión o de un tren.

III.6. SERVICIOS DE MEDIACIÓN EN NOMBRE Y POR CUENTA AJENA

Esta regla especial de localización es aplicable a todos los servicios en los que se medie en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario del servicio de mediación (comitente) no sea empresario ni profesional. El resto de servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena, esto es, cuando el destinatario es empresario o profesional, se localizan conforme a las reglas generales, es decir, se entenderán realizados en Península y Baleares cuando el destinatario del servicio de mediación

esté establecido en Península y Baleares.

Se entenderán realizados en Península y Baleares los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en Península y Baleares (artículo 79.Uno.6º).

A continuación se presenta de forma esquemática cuando se entienden realizados en Península y Baleares los servicios de mediación por aplicación de las reglas generales y la especial.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE MEDIACIÓN EN NOMBRE Y POR CUENTA AJENA

		PRESTADOR	
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI
DESTINATARIO (COMITENTE)	EMPRESARIO TAI	TAI	TAI
	EMPRESARIO NO TAI		
	PARTICULAR TAI	TAI si la operación subyacente se localiza en TAI	TAI si la operación subyacente se localiza en TAI
	PARTICULAR NO TAI	TAI si la operación subyacente se localiza en TAI	TAI si la operación subyacente se localiza en TAI

De lo anterior podemos deducir que si el destinatario del servicio de mediación (comitente) es un empresario o profesional, el servicio de mediación se entenderá realizado en Península y Baleares si éste está establecido en Península y Baleares, con independencia de cuál sea el servicio sobre el

que se intermedie.

Por otra parte, cuando el destinatario del servicio de mediación sea un particular para ver donde se entiende localizado el servicio de mediación hay que atender a la naturaleza del mismo.

III.7. LOS TRANSPORTES Y TRABAJOS REALIZADOS SOBRE BIENES MUEBLES CORPORALES Y LOS INFORMES PERIACIALES, VALORACIONES Y DICTÁMENES RELATIVOS A DICHS BIENES

Se entenderá realizados en Península y Baleares los servicios accesorios a los transportes (carga, descarga, transbordo, manipulación, etc.) y los trabajos y ejecuciones de obra sobre bienes

muebles y los informes periciales, valoraciones y dictámenes sobre ellos cuando se presten materialmente en Península y Baleares y el destinatario no sea un empresario o profesional (artículo 70.Uno7º).

A continuación se recoge de forma esquemática cuándo estos servicios se entienden realizados en Península y Baleares por la combinación de las reglas generales y la especial.

SERVICIOS ACCESORIOS AL TRANSPORTE Y TRABAJOS SOBRE BIENES MUEBLES CORPORALES Y LOS INFORMES PERIACIALES; VALORACIONES Y DICTÁMENES RELATIVOS A DICHS BIENES

		PRESTADOR	
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI
DESTINATARIO	EMPRESARIO TAI	TAI	TAI
	EMPRESARIO NO TAI		
	PARTICULAR TAI	TAI si prestación material en TAI	TAI si prestación material en TAI

III.8. SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN¹⁴

Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión se entenderán prestados en Península y Baleares de acuerdo a las reglas generales, y también en un caso adicional no sujeto por aplicación de éstas: cuando sean prestados desde la sede de actividad o un establecimiento

permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario¹⁵ no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto y la utilización o explotación efectivas de dichos servicios se realicen en el citado territorio (artículo 70. Uno.8º).

¹⁴⁾ Se considerarán servicios de telecomunicación los que tengan por objeto la transmisión, emisión, recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas (artículo 69.Tres.3º).

¹⁵⁾ Se entenderá que el destinatario del servicio prestado por vía electrónica se encuentra establecido en Península y Baleares cuando paga el servicio con cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito situadas en Península y Baleares.

A continuación se presenta de forma esquemática la combinación de dichas reglas indicándose en las

zonas sombreadas las situaciones en que estos servicios se entienden realizados en Península y Baleares.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN

DESTINATARIO		PRESTADOR		
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI	
			UE	TT
DESTINATARIO	EMPRESARIO TAI	TAI	TAI	TAI
	EMPRESARIO NO TAI			
	PARTICULAR TAI	TAI		TAI*
	PARTICULAR NO TAI			
		UE	TAI	
		TT		

CONDICIÓN*: Si la utilización o explotación efectivas se realizan en Península y Baleares.

III.9. SERVICIOS DE ARRENDAMIENTO A CORTO PLAZO DE MEDIOS DE TRANSPORTE

arrendamiento a corto plazo¹⁶ de medios de transporte, estableciendo que éstos se entenderán prestados en Península y Baleares cuando se pongan efectivamente en posesión del destinatario en dicho territorio.

El artículo 70.Uno.9º regula los servicios de

PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE ARRENDAMIENTO A CORTO PLAZO DE MEDIOS DE TRANSPORTE

DESTINATARIO		PRESTADOR	
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI
DESTINATARIO	EMPRESARIO	TAI si se ponen en posesión del destinatario en TAI	TAI si se ponen en posesión del destinatario en TAI
	PARTICULAR	TAI si se ponen en posesión del destinatario en TAI	TAI si se ponen en posesión del destinatario en TAI

¹⁶⁾ Se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no

superior a 30 días y, en el caso de los buques, no superior a 90 días.

Por otra parte, los servicios de arrendamiento a largo plazo de medios de transporte, cualquiera que sea su destinatario, se entenderán localizados según las reglas generales.

Sin embargo, a partir de 2013 la regla de localización de los servicios de arrendamiento a largo plazo de medios de transporte será distinta en función de quien sea el destinatario. Así, si es empresario o profesional, se entenderán realizados en Península y Baleares siguiendo las reglas generales, mientras que si no lo es se entenderán realizados en Península y Baleares cuando éste se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en Península y Baleares.

III. 10. OTRAS CONSIDERACIONES RESPECTO A LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN

El artículo 70.Dos señala que también se entenderán prestados en Península y Baleares los siguientes servicios cuando no se entiendan realizados en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla, pero su utilización o explotación efectiva se realice en Península y Baleares:

- Servicios de profesionales y servicios prestados por vía electrónica cuyo destinatario sea un empresario o profesional.

- Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión cualquiera que sea su destinatario,
- Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional.
- Servicios de arrendamiento de medios de transporte.

IV. LUGAR DE REALIZACIÓN DEL TRANSPORTE INTRACOMUNITARIO DE BIENES

Los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional se entenderán realizados en Península y Baleares cuando se inicien en dicho territorio (artículo 72).

En el caso de que el destinatario del transporte intracomunitario sea un empresario o profesional, el servicio se localiza conforme a las reglas generales, es decir, se entenderá realizado en Península y Baleares cuando el destinatario del transporte intracomunitario esté establecido en Península y Baleares.

Las anteriores reglas se presentan de forma esquemática en el cuadro siguiente, indicando cuando el gravamen se realiza en Península y Baleares.

TRANSPORTE INTRACOMUNITARIO DE BIENES

		PRESTADOR	
		EMPRESARIO TAI	EMPRESARIO NO TAI
DESTINATARIO	EMPRESARIO TAI	TAI	TAI
	EMPRESARIO NO TAI		
	PARTICULAR TAI	TAI si se inicia en TAI	TAI si se inicia en TAI
	PARTICULAR NO TAI	TAI si se inicia en TAI	TAI si se inicia en TAI

V. RESUMEN

A continuación y para finalizar el presente trabajo,

se presenta a modo de síntesis recapitulativa un cuadro en que se exponen de forma muy general las reglas de localización de las prestaciones de servicios.

SERVICIOS		LOCALIZACIÓN
Aplicable reglas generales (art. 69)		Donde esté establecido el prestador del servicio si el destinatario no es empresario o profesional y donde esté establecido el destinatario cuando éste es empresario o profesional.
Servicios profesionales (art. 69)		Reglas generales – destinatario particular TT y prestador TAI.
Inmuebles (art. 70.Uno.1º)		Donde esté el inmueble.
Transporte (art. 70.Uno.2º)	De pasajeros	Parte de trayecto realizado en cada territorio.
	No intracomunitario de bienes	Si el destinatario es empresario donde esté establecido y si es particular por la parte de trayecto realizado en cada territorio.
Culturales, artísticos, científicos, docentes, etc. (art. 70.Uno.3º)		Donde se realicen materialmente.
Prestados por vía electrónica (art. 70.Uno.4º)		Reglas generales – destinatario particular TT y prestador TAI + destinatario particular TAI y prestador TT.
Servicios de restaurante y catering (art. 70.Uno.5º)		Donde se presten materialmente o donde se inicie el transporte si el servicio se presta a lo largo de éste.
Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena (art. 70.Uno.6º)		Si el destinatario es empresario donde esté establecido y si es particular donde se localice la operación subyacente.
Accesorios al transporte y trabajos sobre bienes muebles, informes periciales, etc. (art. 70.Uno.7º)		Si el destinatario es empresario donde esté establecido y si es particular donde se presten materialmente.
Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión (art. 70.Uno.8º)		Reglas generales – destinatario particular TT y prestador TAI + destinatario particular TAI y prestador TT si utilización o explotación en TAI.
Servicios de arrendamiento de medios de transporte (art.70.Uno.9º)	Corto plazo	Puesta en posesión del destinatario.
	Largo plazo	Reglas generales.
Transporte intracomunitario de bienes (art. 72)		Si el destinatario es empresario donde esté establecido y si es particular donde se inicie.

LA HACIENDA PÚBLICA ANTE LA CONCURRENCIA DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y JURISDICCIONALES UNIVERSALES

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

- SUMARIO:

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS: ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN AL AMPARO DE LA ANTIGUA LGT DE 1963.
- II. LA ACTUAL REGULACIÓN DE LA CONCURRENCIA DE PROCEDIMIENTOS EN LA LGT 2003 Y EN LA LEY CONCURSAL: DETERMINACIÓN DE LA REGLA DE PRIORIDAD TEMPORAL.
- III. LA DELIMITACIÓN DE LOS BIENES NECESARIOS PARA LA CONTINUIDAD DE LA ACTIVIDAD DEL DEUDOR: SU PROYECCIÓN SOBRE LA LIMITACIÓN DE LA PREFERENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.
- IV. CUANTÍAS SUSCEPTIBLES DE SER EJECUTADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LOS CASOS DE PREFERENCIA PROCEDIMENTAL.
- V. ANÁLISIS DE LA NECESARIA COORDINACIÓN ENTRE LA PREFERENCIA PROCEDIMENTAL Y LA LIMITACIÓN DE LOS PRIVILEGIOS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO.
- VI. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EJECUCIÓN DE LOS CRÉDITOS CONTRA LA MASA.
- VII. SUPUESTOS EN LOS QUE LA HACIENDA PÚBLICA ADOLECE DE PREFERENCIA PROCEDIMENTAL: LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES.
- VIII. ALCANCE DE LA EJECUCIÓN DE GARANTÍAS REALES DERIVADAS DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS: ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN AL AMPARO DE LA ANTIGUA LGT DE 1963.

Como es sabido, una vez iniciado un proceso concursal a instancia de la Hacienda Pública, debe resolverse toda eventual concurrencia que pueda llegar a producirse entre el proceso judicial que se inicie al efecto y el procedimiento administrativo de apremio. En otras palabras, ha de precisarse qué autoridad, la judicial o la administrativa adquiere competencia a este respecto. ¿Podría continuar el procedimiento de apremio ya iniciado a pesar de la existencia de otro de naturaleza concursal?

Nótese de entrada que no nos estamos refiriendo en el presente caso al carácter privilegiado o no del crédito tributario. Nos estamos planteando la cuestión relativa a si cabe la ejecución separada de los créditos tributarios, cuestión distinta al carácter de privilegiados de dichos créditos. De hecho puede llegar a suceder, en la práctica, que existan acreedores con un mayor privilegio que la Hacienda Pública, a pesar de lo cual resulten sometidos al proceso concursal. Siendo ello así, y habiendo tomado la preferencia la Hacienda, ¿deberían dichos acreedores hacer valer su mejor derecho en el seno del procedimiento de apremio? Tal y como tendremos oportunidad de analizar a lo largo del presente trabajo así es, sin que aquél

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

haya de considerarse perjudicado en absoluto. Y ello sin perjuicio de la conveniencia de que ambos aspectos disfrutaran de una cierta coordinación, circunstancia esta que, como bien ha señalado RODRÍGUEZ MÁRQUEZ¹, no se produce en la actualidad.

Inicialmente, durante la vigencia de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, a la hora de solventar la concurrencia de procedimientos administrativos y jurisdiccionales, el legislador acudía a un criterio de preferencia formal de carácter temporal, el conocido bajo el aforismo latino *prior tempore potior in iure*, adquiriendo así preferencia aquel procedimiento que resultase anterior.

De este modo, y dada la inexistencia de una regla de preferencia sustantiva entre uno y otro tipo de procedimientos por la no acumulación de los administrativos de apremio a los jurisdiccionales ni por la suspensión de los administrativos o de los embargos de este carácter debido a la existencia de un procedimiento jurisdiccional, la concurrencia de procedimientos administrativos y jurisdiccionales era resuelta acudiendo a una preferencia formal de carácter temporal en virtud de la cual adquiría preferencia aquel procedimiento que, produciéndose la concurrencia (esto es, la actuación de ambos sobre un mismo bien) resultase anterior.

Ahora bien, ¿qué momentos debían ser tomados en consideración a efectos de poder establecer esta prioridad temporal? Refiriéndose al procedimiento administrativo disponía el art. 95 del antiguo Real Decreto 1648/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobaba el Reglamento General de Recaudación (RGR) que había que estar a la fecha

de la providencia de embargo². Dicho criterio contrastaba, no obstante, con el previsto en el art. 129 de la antigua LGT en su redacción otorgada por la Ley 25/1995, de conformidad con el cual “*tendrá preferencia el procedimiento administrativo para la ejecución de los bienes o derechos que hayan sido objeto de embargo en el curso del mismo, siempre que dicho embargo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal*”.³

En nuestra opinión, a tenor de la redacción del citado art. 129 de la antigua LGT había que entender que, partiendo la regla de la prioridad temporal de la existencia de una duplicidad de embargos, la

² En efecto, el citado art. 95 del antiguo RGR de 1990 preveía como momento homogéneo a utilizar el de la providencia de embargo, que constituía un acto interno de la Administración carente de reflejo exterior y que, adicionalmente, no individualizaba los bienes objeto de la traba. Tal y como tendremos oportunidad de precisar se adoptaba así un criterio que, si bien a priori anticipaba el momento de la concurrencia, tenía su verdadero origen, en palabras de PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F., “La Hacienda Pública y las situaciones concursales”, en la obra colectiva (Dir.: Martínez Lafuente, A.) *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 736, “en una literal pero incorrecta incorporación al texto reglamentario de alguna resolución del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción que, aunque se refería expresamente a la providencia de embargo como momento determinante para la resolución del conflicto, a continuación, expresaba que, en la misma, se identificaba el concreto bien sobre el que recaía el embargo, por lo que de hecho tenía el contenido de una diligencia de embargo”.

³ Como seguramente se recordará, el número 2 del art. 39 del citado Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, abrió la posibilidad a la Hacienda Pública de suscribir convenios en procesos concursales. Y, con posterioridad a dicha modificación, la Circular Conjunta 3/90, de 25 de junio, de la Secretaría General de Hacienda y de la Dirección General del Servicio Jurídico, relativa a “Actuaciones en los procesos concursales de los órganos de la Administración Tributaria y del Servicio Jurídico del Estado”, junto con su actualización a través de la Instrucción del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 17 de marzo de 1995, establecieron las líneas básicas de actuación en este ámbito inspirando, tanto la reforma de la Ley General Tributaria de 1995, articulada a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la LGT (en virtud de la cual se modificó el art. 129 de la citada Ley), como la del propio art. 39 del antiguo Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP) llevada a cabo mediante la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

¹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 31.

correcta aplicación de aquélla exigía efectuar una comparación de ambos momentos, de carácter análogo, en los respectivos procedimientos. Y, tratándose del procedimiento administrativo, dicho momento no podía ser otro que el de embargo.

Téngase presente que, de acuerdo con la redacción del art. 129 de la Ley 230/1963, la Hacienda Pública tendría preferencia siempre que el embargo en cuestión se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal. ¿Y cuando había que estimar realizado el embargo? ¿Con la providencia de embargo del art. 110 del antiguo RGR de 1990 (tal y como establecía su art. 95) o con la diligencia de embargo del art. 115? A nuestro juicio, tomando como punto de partida la redacción del art. 129 de la antigua LGT, había que estar al instante de la diligencia de embargo. Sólo a partir de dicha diligencia resultaba posible determinar sobre qué bienes se concreta aquél, correspondiendo su ejecución al procedimiento administrativo.

Y ello debido a que la providencia de embargo no representa sino el mandato de la autoridad competente en virtud del cual se ordena concretar los bienes del deudor que han de quedar sometidos a la responsabilidad de un débito cuyo cobro se persigue en vía de apremio. Nos hallamos pues ante un mandato genérico destinado a ordenar el embargo de bienes de propiedad del deudor en cantidad suficiente para cubrir el crédito perseguido así como los recargos y las costas del procedimiento. Se trata además, como bien señala PÉREZ CRESPO PAYÁ⁴, de un acto interno de la Administración carente de reflejo exterior y que no individualiza los bienes objeto de la traba. Esta situación contrasta con aquella otra que se origina con motivo del embargo, en el

que la traba de los bienes tiene lugar en un momento posterior.⁵

A mayor abundamiento conviene recordar a este respecto que la providencia de embargo no debía notificarse al contribuyente, lo que hacía prácticamente imposible controlar la exactitud y la veracidad de su fecha. Precisamente esta modificación del art. 129 de la antigua LGT de 1963 llevada a cabo por la Ley 25/1995 dio lugar a la derogación tácita del art. 95 del antiguo RGR de 1990, estableciéndose así la fecha de la traba como momento relevante en el procedimiento de apremio.

Dentro del ámbito de los procedimientos concursales y, más precisamente, en el procedimiento de suspensión de pagos, se planteaba la cuestión relativa a si debía atenderse a la providencia de admisión de la solicitud o si, por el contrario, había que estar únicamente a su formulación por el deudor. Piénsese que, si bien el art. 4 de la antigua Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922 imponía al juez la obligación de dictar la providencia de apremio el mismo día de la presentación de la solicitud o, en su caso, no siendo posible, al día siguiente, dicho plazo no era respetado en la práctica, originándose así una demora en la emisión de la resolución por parte de aquél que podía llegar a provocar un grave perjuicio a los acreedores⁶. En todo caso, al amparo de lo que establecía el art. 95.2 del antiguo RGR de 1990 la Hacienda Pública disponía de información acerca de la solicitud y, en consecuencia, de la posibilidad de agilizar el procedimiento de apremio hasta obtener la preferencia.

⁵ Concretamente el embargo se materializa en la diligencia de embargo, que constituye aquel acto ejecutivo dirigido a documentar en el expediente de apremio todos los actos de embargo llevados a cabo en aplicación de la orden o providencia de embargo.

⁶ Baste indicar a este respecto que la solicitud presentada por el deudor resultaba desconocida para los acreedores durante el intervalo de tiempo que iba desde su presentación hasta su admisión por el juzgado.

⁴ PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F., "La Hacienda Pública y las situaciones concursales", *ob. cit.*, pág. 735.

¿Cuál era, entonces, el instante que había de ser tomado en consideración dentro del proceso concursal habiéndose producido un retraso en la admisión a trámite de la solicitud? Tal y como se apuntó desde distintos sectores, lo más lógico era acudir a la fecha de ésta, es decir, a la fecha de la solicitud del deudor, si bien no como regla general, sino únicamente en aquellos supuestos en los que se produjese una demora en la emisión de la providencia, admitiéndola a trámite.⁷

Ya en la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 26 de octubre de 1987 se afirmó a este respecto que "(...) El criterio del ingreso de la solicitud en el juzgado, con la consiguiente constatación mediante la nota de presentación, y el deber de proveer tal solicitud en el mismo día y, si no fuera posible, en el siguiente, introduciría una clarificación y simplificación". De cualquier manera insistimos en que el art. 95 del antiguo RGR señaló que había que atender a la fecha de la providencia de admisión de la solicitud.

¿Y qué sucedía en aquellos supuestos en los que se produjese una coincidencia de fechas? En este último caso parece claro que había que otorgar preferencia al procedimiento judicial, tanto si se acudía a la presentación de la solicitud como si operaba el juego de los principios. Porque, adquiriendo una especial relevancia en estos procedimientos la paralización de las acciones individuales, había que entender que la exclusión de los apremios constituía una excepción susceptible de interpretación restrictiva.

II. LA ACTUAL REGULACIÓN DE LA CONCURRENCIA DE PROCEDIMIENTOS EN LA LGT 2003 Y EN LA LEY CONCURSAL: DETERMINACIÓN DE LA REGLA DE PRIORIDAD TEMPORAL.

En la actualidad, al amparo del vigente sistema concursal se atribuye al juez del concurso una juris-

⁷ Véase en este sentido SÁNCHEZ PINO, A. J., *Problemas Fiscales de la Suspensión de Pagos*, Aranzadi, 1997, págs. 76 y ss.

dicción exclusiva y excluyente sobre aquellas materias contenidas en el art. 8 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, las cuales inciden necesariamente sobre toda ejecución frente a bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado. Dispone además el art. 55 de la Ley Concursal que "declarado el concurso no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse procedimientos administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor". De este modo se establece, como regla general, la imposibilidad de iniciar ejecuciones, así como la paralización de aquéllas que se hubiesen iniciado con anterioridad, dentro de las cuales resultan incluidas las derivadas de deudas tributarias.

Tiene lugar así la inclusión de una mención explícita a los procedimientos tributarios que, sin embargo, se concreta únicamente en la imposibilidad de proceder a su inicio una vez declarado el concurso, no disponiéndose nada respecto de su continuación. En efecto, tal y como se precisa en el citado art. 55 de la Ley Concursal, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio, al igual que sucede con las ejecuciones laborales en las que se hubiera embargado bienes del concursado, siempre y cuando ambas actuaciones tengan lugar con anterioridad a la fecha de declaración del concurso y los bienes objeto del embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. Nótese además que el citado precepto, a través de sus dos apartados, no termina de clarificar cómo se ha de actuar en caso de concurrencia del concurso con apremios en marcha.

En suma, no cabe la posibilidad de continuar con las ejecuciones separadas que se hubieran iniciado con anterioridad a la declaración de concurso, las cuales quedan sometidas a la tutela judicial, debien-

do ser el juez quien determine si las mismas pueden o no proseguir, así como cuándo y cómo (ya sea en pieza separada o acumulada a la judicial o bien en vía extrajudicial)⁸. Al amparo de lo establecido en el art. 8 de la Ley 22/2003 el conjunto de las distintas ejecuciones queda paralizado y sometido a la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez del concurso, que conocerá de todas las cuestiones relativas a cualquier ejecución que se quiera seguir. Ha de ser el juez quien determine si la ejecución de una garantía o de un apremio ya iniciado cuando se declara el concurso podrá continuar o no, no compitiendo a la Administración determinar si los bienes trabados son necesarios para la continuidad de la empresa.

Por su parte el art. 164 de la LGT 2003 establece tres reglas diferentes, según concurren procedimientos singulares de ejecución, procedimientos concursales o universales diferentes de los recogidos en la Ley Concursal, así como para aquellos supuestos en los que la concurrencia lo sea con este último supuesto.

Concretamente, tratándose del supuesto de concurrencia de procedimientos singulares de ejecución, establece el art. 164.1.a) de la Ley 58/2003 la

⁸ El art. 55 de la Ley Concursal paraliza así el apremio ya iniciado, al margen de lo que señale el art. 164.1.b) de la LGT 2003 sobre preferencias. Tiene lugar así una paralización que opera igualmente tratándose de créditos asegurados con garantías reales, supuesto en el que el juez podrá decretar la espera de hasta un año con la finalidad de procurar que se apruebe el convenio y, transcurrido un año sin abrirse la fase de liquidación o con anterioridad si se estimase oportuno, autorizar la continuación de la ejecución. En definitiva, al amparo de lo establecido en los arts. 55 de la Ley Concursal y 164.2 de la LGT 2003, una vez declarado el concurso no pueden ya iniciarse ejecuciones singulares ni seguirse apremios iniciados con anterioridad. Podrían continuarse aquéllos en los que ya se hubiera dictado providencia de apremio antes de la declaración del concurso y siempre que los bienes objeto de ejecución no resultasen necesarios para la continuidad de la actividad empresarial, lo que deberá ser autorizado por el juez. Las actuaciones en tramitación quedan en suspenso hasta que medie dicha autorización, a la que se refiere el art. 164.2 de la Ley 58/2003, que autoriza a dictar, aún con el concurso ya declarado, providencia de apremio, liquidando el recargo y procediendo a su notificación. Ello permitirá a la Administración disponer ejecuciones no perturbadoras del concurso, siempre con permiso del juez, quedando sustraídas así al orden de aquél.

preferencia en función del embargo más antiguo, considerando como fecha de éste la de la diligencia de embargo del bien o derecho al estimarse que, desde ese preciso instante, se produce la traba con independencia de la efectiva notificación del deudor ex art. 587 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. En cambio, tratándose de la concurrencia de procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución diferentes de los derivados de la Ley Concursal (esto es, previos a la entrada en vigor de dicha Ley y regidos por la normativa anterior con las modificaciones que resultan de la Disposición Transitoria Primera de la Ley 58/2003), así como de aquellas situaciones que hubiesen sido resueltas al margen de la misma con posterioridad (caso, por ejemplo, de la liquidación administrativa de entidades de seguros), precisa la letra b) del citado art. 164.1 de la LGT que, en dichos supuestos, *“el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración de concurso”*.⁹

La aplicación de esta regla, de carácter exclusivamente formal, queda completada mediante dos precisiones. De una parte, la utilización de un crédito sustantivo para la cuestión relativa a los créditos contra la masa. Y, de otra, la posibilidad de adoptar medidas cautelares en vía administrativa tras el inicio de la situación concursal.

Pues bien, ¿hasta qué punto la regulación contenida en el citado art. 55 de la Ley Concursal no

⁹ Ciertamente resulta difícil de entender la razón de ser de la elección de dos momentos distintos tratándose de la concurrencia de procedimientos universales y singulares ya que, hasta la fecha, la concurrencia de procedimientos universales quedaba resuelta con una concurrencia de ejecuciones sobre bienes singulares. En efecto, al amparo de la anterior regulación concurrían de facto embargos o actos de desapoderamiento equiparables (intervención o inhabilitación) y no procedimientos universales como tales. En cambio en la actualidad lo que se pretende es establecer una preferencia, no ya entre ejecuciones, sino entre procedimientos en abstracto, de manera que será preferido uno u otro en función de su inicio anterior.

determina una vulneración de la regla general anteriormente indicada? Desde nuestro punto de vista el perjuicio originado al concursado resulta evidente, al margen del que se causa a los restantes acreedores comunes, ya que podría llegar a suceder que desapareciesen todos aquellos bienes susceptibles de realización para la obtención del cobro.¹⁰

Incluso cabría la posibilidad de plantearse si, a tenor de lo establecido en el art. 86.ter.1.3º de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, reguladora del Poder Judicial (LOPJ) que, como es sabido, atribuye al juez de lo mercantil la competencia exclusiva y excluyente respecto de toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado cualquiera que sea el órgano que la hubiera ordenado, resulta posible la aplicación de dicha medida. Y es que, tal y como ha puesto de manifiesto FERNÁNDEZ-BALLESTEROS¹¹, podría llegar a producirse una incompatibilidad entre este art. 86.ter.1.3º de la LOPJ, que excluye la posibilidad de realizar ejecuciones ordenadas por autoridades distintas del juez mercantil, y el art. 55 de la Ley Concursal. A ello habría que añadir, además, que la LOPJ presenta un rango superior al de aquélla.¹²

¹⁰ Una postura crítica con la adopción de esta medida puede verse en URÍA FERNÁNDEZ, F., "La Hacienda Pública ante la reforma concursal", *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002, pág. 18, quien llegó a manifestar durante la tramitación de la Ley Concursal su convicción de que la introducción de esta excepción no podía llegar a tener éxito, y en RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, ob. cit., pág. 35, para quien se trata de una medida muy difícil de justificar desde el principio de protección de la masa activa.

¹¹ FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M. A., "Algunas cuestiones sobre la apertura del concurso", *La nueva Ley Concursal*, Cuadernos de Derecho Judicial, XVIII-2003, pág. 124.

¹² Debe precisarse no obstante que también se ha llegado a plantear la conveniencia de adoptar una interpretación armónica entre ambos preceptos argumentándose que, si bien el art. 86.ter.1.3º de la LOPJ reserva al juez de lo mercantil el conocimiento de cualquier ejecución frente al patrimonio del concursado, dicha previsión queda limitada al ámbito competencial previsto al efecto en la Ley Concursal. De este modo la mención contenida en el art. 86.ter.1.3º quedaría remitida a lo establecido en la Ley Concursal y, más precisamente, a la excepción recogida en su art. 55.

¿Debe estimarse que la Hacienda Pública únicamente se halla facultada para continuar el procedimiento ya iniciado hasta llegar a la traba o, por el contrario, ha de proceder igualmente a la ejecución administrativa de los bienes? *A priori*, si admitiésemos que la Hacienda Pública podrá embargar pero no realizar los bienes, se alcanzaría un equilibrio entre lo dispuesto en el art. 55 de la Ley Concursal y la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez mercantil.¹³

Lo cierto es, sin embargo, que el art. 24 de la Ley Concursal, en su actual redacción otorgada por el Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica¹⁴, admite la inscripción de los embargos administrativos, en los supuestos contemplados en su art. 55, y una vez haya tenido lugar la anotación preventiva de la declaración de concurso, no precisándose nada respecto de su eventual consideración como un em-

¹³ De esta opinión se mostró partidario, entre otros, SÁNCHEZ ONDAL, J. J., "Los créditos de las Haciendas Locales ante la futura Ley Concursal", *Tributos Locales*, núm. 30, 2003, pág. 68.

¹⁴ Como es sabido el citado Real Decreto-Ley 3/2009 introduce un conjunto de modificaciones destinadas a facilitar la refinanciación de las empresas que puedan atravesar dificultades financieras que no hagan ineludible una situación de insolvencia, además de agilizar los trámites procesales, reducir los costes de la tramitación, y mejorar la posición jurídica de los trabajadores de empresas concursadas que vean afectados por procedimientos colectivos. En líneas generales se trata de un conjunto de medidas que revisten una gran complejidad técnica, máxime teniendo en cuenta que se persigue lograr su aplicación sin demora a múltiples procesos judiciales en curso, caracterizados por la presencia de numerosas partes procesales, y respecto de acuerdos financieros alcanzados entre las partes bajo la autonomía de su voluntad. En estas circunstancias resulta imprescindible conjugar la necesaria seguridad jurídica que precisan los agentes económicos para la adopción de decisiones económicas tan relevantes como las concernidas en los procesos concursales con la necesidad de que se puedan beneficiar de inmediato de las posibilidades que se les abren con la entrada en vigor de la citada norma.

bargo cautelar¹⁵. Parece darse así a entender que la Hacienda Pública podría proceder igualmente a la ejecución administrativa de los bienes.

En esta misma línea se sitúa además el legislador tributario, al disponer el art. 164 de la LGT en su apartado segundo que en los supuestos de concurso de acreedores habrá de aplicarse lo dispuesto en la Ley Concursal y, en su caso, en la Ley General Presupuestaria¹⁶, sin que

ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo en el supuesto de que se diesen las condiciones necesarias para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.¹⁷

A la luz de este conjunto de consideraciones cabe concluir, por tanto, que existe una regla de prioridad temporal destinada a determinar la competencia del proceso judicial y la administrativa.

Ahora bien, ¿a qué momentos de carácter homogéneo hemos de atender a efectos de poder efectuar la oportuna comparación? Analicemos en primer término la citada cuestión dentro del proceso concursal. Con carácter general habrá de acudirse al instante de su iniciación a través del oportuno auto que declare la situación. Así, por ejemplo, habiendo sido presentada la solicitud por el deudor, surgirá la obligación de proveer sobre aquélla en el mismo día de su reparto o, no siendo ello posible, durante el siguiente día hábil posterior. Así lo establece el art. 13 de la Ley 22/2003.

Tal y como ya apuntamos con anterioridad al hilo del análisis efectuado de la normativa anterior puede llegar a suceder que, estando completa la solicitud, el juez se retrase a la hora de dictar el auto declarativo del concurso. Pues bien, volvemos a reiterar que

¹⁵ Tal y como se señala en el citado precepto, en su vigente redacción, "1. Si el deudor fuera persona natural, se inscribirán, preferentemente por medios telemáticos, en el Registro Civil la declaración de concurso, la intervención o, en su caso, la suspensión de sus facultades de administración y disposición, así como el nombramiento de los administradores concursales.

2. Si el deudor fuera sujeto inscribible en el Registro Mercantil, se inscribirán, preferentemente por medios telemáticos, en éste las mismas circunstancias expresadas en el apartado anterior, practicándose previamente la inscripción del sujeto cuando ésta no constase.

3. Si se tratase de personas jurídicas no inscribibles en el Registro Mercantil y que consten en otro registro público, el juez mandará inscribir, preferentemente por medios telemáticos, en éste las mismas circunstancias.

4. Si el deudor tuviera bienes o derechos inscritos en registros públicos, se anotarán preventivamente en el folio correspondiente a cada uno de ellos la intervención o, en su caso, la suspensión de sus facultades de administración y disposición, con expresión de su fecha, así como el nombramiento de los administradores concursales. Practicada la anotación preventiva, no podrán anotarse respecto de aquellos bienes o derechos más embargos o secuestros posteriores a la declaración de concurso que los acordados por el juez de éste, salvo lo establecido en el apartado 1 del artículo 55 de esta Ley.

5. El traslado de los oficios con los edictos se realizará preferentemente por vía telemática desde el juzgado a los registros correspondientes. Excepcionalmente y si lo previsto en el párrafo anterior no fuera posible, los oficios con los edictos serán entregados al procurador del solicitante del concurso, con los mandamientos necesarios para la práctica inmediata de los asientos registrales previstos en este artículo. En tanto no sea firme, el auto de declaración de concurso será objeto de anotación preventiva en los correspondientes registros. Si el solicitante del concurso fuese una Administración pública que actuase representada y defendida por sus servicios jurídicos, el traslado del oficio se realizará directamente por el juzgado a los correspondientes registros".

¹⁶ Recuérdese que tal y como establece el art. 10.2 de la citada LGP, así como el art. 164.4 de la Ley 58/2003, junto con el derecho de abstención la Hacienda Pública se encuentra facultada para suscribir los oportunos acuerdos o convenios, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, bajo unas condiciones singulares de pago que no pueden ser más favorables que las recogidas en el acuerdo o convenio que ponga fin al proceso judicial. De este modo la Hacienda Pública resulta facultada para recurrir, de cara al cobro de los créditos tributarios, al oportuno concurso de acreedores o a la celebración de convenios (respecto de la parte ordinaria y subordinada del crédito público que aquélla ostenta), así como a acuerdos singulares (limitados a la parte privilegiada del crédito tributario), pudiendo optar finalmente por la liquidación de la empresa. Y, de cara a la suscripción y celebración de tales acuerdos y convenios, se requiere autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tratándose de créditos cuya gestión recaudatoria le corresponda, ya sea de conformidad con la ley o en virtud de convenio.

¹⁷ Tal y como se infiere del citado precepto de la Ley 58/2003 en relación con el art. 55 de la Ley Concursal, es la prioridad temporal de la providencia de apremio o, alternativamente, de la declaración concursal, la que determina la preferencia del procedimiento administrativo o del judicial. Véase a este respecto la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 22 de diciembre de 2006, en la que se señala lo siguiente: "[...] La Administración tributaria, cuando un procedimiento de apremio se encuentra en curso y se produzca la declaración de concurso, ha de dirigirse al órgano jurisdiccional a fin de que éste decida si los bienes o derechos específicos sobre los que se pretende hacer efectivo el apremio son o no necesarios para la continuación de la actividad del deudor. Si la declaración judicial es negativa la Administración recupera en toda su integridad las facultades de ejecución. Si, por el contrario, es positiva pierde su competencia, en los términos establecidos en el citado artículo 55 y con los efectos previstos en el apartado tercero para la hipótesis de contravención".

en dicho caso (esto es, habiéndose presentado la solicitud completa y produciéndose la demora), habrá que acudir a su fecha y no a la del auto que declare el concurso.¹⁸

Por otra parte, y de conformidad con lo dispuesto por el art. 23 de la Ley Concursal, se prevé la necesidad de que la declaración de concurso que se produzca resulte comunicada a los acreedores y se anuncie a través del Boletín Oficial del Estado y de un diario de los de mayor difusión de la provincia¹⁹. Ello no significa, sin embargo, que deba atenderse a di-

¹⁸) Lógicamente ello será así siempre y cuando la providencia de apremio se expida en el intervalo comprendido entre el transcurso del plazo máximo para proveer (es decir, el mismo día de la presentación de la solicitud o el siguiente) y la fecha del auto.

¹⁹) Declara concretamente el citado precepto en su actual redacción otorgada por el Real Decreto-Ley 3/2009 lo siguiente: "1. La publicidad de la declaración de concurso, así como de las restantes notificaciones, comunicaciones y trámites del procedimiento, se realizará preferentemente por medios telemáticos, informáticos y electrónicos, en la forma que reglamentariamente se determine, garantizando la seguridad y la integridad de las comunicaciones. El extracto de la declaración de concurso se publicará, con la mayor urgencia y de forma gratuita, en el "Boletín Oficial del Estado", y contendrá únicamente los datos indispensables para la identificación del concursado, incluyendo su NIF, el juzgado competente, el número de autos, el plazo establecido para la comunicación de los créditos, el régimen de suspensión o intervención de facultades del concursado y la dirección electrónica del Registro Público Concursal donde se publicarán las resoluciones que traigan causa del concurso.

2. En el mismo auto de declaración del concurso o en resolución posterior, el juez, de oficio o a instancia de interesado, podrá acordar cualquier publicidad complementaria que considere imprescindible para la efectiva difusión de los actos del concurso.

3. El traslado de los oficios con los edictos se realizará preferentemente por vía telemática desde el juzgado a los medios de publicidad correspondientes.

Excepcionalmente, y si lo previsto en el párrafo anterior no fuera posible, los oficios con los edictos serán entregados al procurador del solicitante del concurso, quien deberá remitirlos de inmediato a los medios de publicidad correspondientes.

Si el solicitante del concurso fuese una Administración pública que actuase representada y defendida por sus servicios jurídicos, el traslado del oficio se realizará directamente por el juzgado a los medios de publicidad.

4. Las demás resoluciones que, conforme a esta Ley, deban ser publicadas por medio de edictos, lo serán en el Registro Público Concursal y en el tablón de anuncios del juzgado.

5. El auto de declaración del concurso así como el resto de resoluciones concursales que conforme a las disposiciones de esta Ley deban ser objeto de publicidad, se insertarán en el Registro Público Concursal con arreglo al procedimiento que reglamentariamente se establezca".

cha fecha como fecha relevante, sino que habrá que estar a aquella que figure en el auto correspondiente.

Ciertamente nos hallamos ante una regulación que, por lo que al proceso judicial se refiere, puede llegar a originar situaciones conflictivas dentro de los supuestos de concurso necesario. Piénsese que, a diferencia de lo que ocurre tratándose de un concurso voluntario, la tramitación de la solicitud adquiere una cierta complejidad, pudiendo llegar a prolongarse en el tiempo la declaración de concurso, la cual podría incluso tener lugar transcurridos más de cuarenta días desde la presentación de la solicitud.

Así las cosas, no es de extrañar que durante dicho intervalo de tiempo la Administración Tributaria obtenga una preferencia procedimental a través de la emisión de la providencia de apremio. Y, dada esta situación, habrá que atender a lo establecido en el art. 123.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el vigente Reglamento General de Recaudación, a cuyo tenor "los órganos de recaudación competentes podrán solicitar de los órganos judiciales la información sobre los procedimientos que puedan afectar a los derechos de la Hacienda pública cuando dicha información no esté disponible a través de su representación procesal". En consecuencia cabe pensar que la Hacienda Pública tendrá conocimiento de la futura situación de concurso antes que la gran mayoría de los acreedores, asegurándose así la preferencia.

¿Y qué sucede en el ámbito del procedimiento administrativo? Por lo que a dicho procedimiento se refiere habrá que atender a la fecha de la providencia de apremio y no, como sucedía con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Concursal, a la fecha de expedición de la diligencia de embargo.

Nótese que, al amparo de la anterior regulación, se comparaban momentos homogéneos ya que am-

bos (de una parte, la traba de los bienes operada en el procedimiento administrativo y, de otra, el inicio del proceso concursal, que origina sobre los bienes una afección similar a la que produce su embargo), representaban la afección de los bienes. En cambio, esta comparación de momentos homogéneos no resulta posible con la regulación actualmente vigente. Porque, si bien dentro del proceso concursal la situación se mantiene en los mismos términos (atendiéndose al momento en el que se declara aquél y se origina la afección), en el procedimiento administrativo el momento relevante ha sido adelantado, tomándose como punto de referencia una fecha en la que todavía no resulta posible hablar de la existencia de afección, que sólo tendrá lugar con la traba de los bienes, y no con motivo de la simple expedición de la providencia de apremio. Nos estamos refiriendo al acto administrativo que pone en marcha el procedimiento.²⁰

Nos hallamos pues ante un criterio que podría llegar a vulnerar los distintos principios inspiradores de la vigente normativa concursal, máxime si tenemos en cuenta que el acto administrativo en cuestión no supone la afección de los bienes del deudor al pago de las deudas tributarias, que tiene lugar en el instante del embargo. Y es que, si bien la citada providencia constituye el título ejecutivo que permite proceder contra los bienes y derechos del deudor, no representa la afección de los bienes al pago de las deudas tributarias. Se trata únicamente de un acto administrativo de intimación al pago con el apercibimiento de que, de no producirse éste en el plazo fijado al efecto, se procederá a la ejecución patrimonial.²¹

²⁰ En efecto, téngase presente que el embargo no se produce hasta después, una vez que se origina el impago en vía ejecutiva habiéndose dictado las oportunas diligencias.

²¹ Véanse a este respecto PITA GRANDAL, A. M^o, "Algunas consideraciones sobre los créditos tributarios en la Ley Concursal", en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, tomo I, Lex Nova-Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pág. 793 y GONZÁLEZ GARCÍA, J. M. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., "El crédito tributario en el proyecto de Ley Concursal", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 241, 2003, pág. 41.

¿Resulta necesaria la notificación de la providencia de apremio? A priori cabe pensar que no, ya que de lo dispuesto al efecto habría que atender a su fecha, y no a la de su notificación. Cuestión distinta es que deba defenderse la necesidad de acudir a la fecha de notificación, ya que lo contrario supondría dejar al arbitrio de la Administración la concurrencia de procedimientos, no pudiendo verificarse su exactitud. Dicho de otro modo, se estaría atribuyendo la preferencia atendiendo al inicio del período ejecutivo y no al del procedimiento de ejecución.²²

A mayor abundamiento, tal y como se encarga de precisar el legislador de la Ley 58/2003, toda providencia de apremio habrá de ser notificada ya que, de lo contrario, carecería de efecto alguno. Así lo dispone su art. 167, de conformidad con el cual "el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario".²³

Incluso se ha llegado a plantear la posibilidad de que el momento relevante, a efectos del procedimiento administrativo, lo sea el del embargo de los bienes, estimándose así que el nuevo sistema concursal no ha venido a alterar la situación anterior, gozando la Administración de preferencia procedimental únicamente respecto de aquellos bienes que se hubiesen embargado efectivamente antes del

²² En consecuencia, una vez iniciado el período ejecutivo antes de la declaración de concurso, la Administración quedaría facultada para expedir una providencia con fecha anterior a la del comienzo del proceso judicial.

²³ La consideración como momento relevante en el procedimiento administrativo de la fecha de la notificación de la providencia de apremio ha sido defendida, entre otros, por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, ob. cit., pág. 40, para quien "De lege ferenda, resulta conveniente, desde luego, volver a la situación de la normativa anterior".

inicio del proceso judicial.²⁴

Por nuestra parte estimamos que carece de todo sentido acudir a la providencia de apremio ya que, como es sabido, esta última no supone la afección de bien concreto alguno. En tanto en cuanto la providencia de apremio no determina la afección de los bienes que integran el patrimonio del deudor, estimar que la misma, una vez dictada (y aun sin notificar) permite, con independencia de que pueda llegar a declararse el concurso, apremiar cualquier bien o derecho integrado en la masa activa, se estaría vulnerando el principio de universalidad del concurso entendido como privilegio del procedimiento administrativo frente al jurisdiccional. Y no cabría entender que nos hallamos ante una mera salvedad a la suplencia ejecutiva derivada de las soluciones concursales (ya se trate del convenio o de la liquidación) fundamentada en la previa especialización de la responsabilidad de un bien para el crédito.

Así las cosas, si bien tenía sentido atender a la fecha en la que hubiese sido dictada la diligencia de embargo, con independencia de su notificación (ya que se trata de un acto que produciría sus efectos desde el instante de su existencia, dictándose con independencia de su efectivo conocimiento por el deudor y de su eficacia frente a los posibles derechos adquiridos por el tercero), atendiéndose a la providencia de apremio su eficacia frente al deudor pasa a depender de su notificación, no de su existencia. En consecuencia la extensión de la regla previa de

²⁴) Esta última interpretación, defendida en algún pronunciamiento judicial y fundamentada en la consideración de que la literalidad de la norma no se limita a exigir la providencia, tomaría como punto de referencia lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 55.1 de la Ley Concursal, en el que se incluye una referencia al embargo de los bienes. Lo cierto es, sin embargo, que la alusión contenida en el citado precepto al embargo de los bienes sólo puede predicarse de las ejecuciones laborales, no de las administrativas. Alude concretamente dicho art. 55.1 de la Ley Concursal a "las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes", dando así a entender en consecuencia que la necesidad del embargo únicamente se refiere a las ejecuciones laborales, no a los procedimientos administrativos de ejecución.

forma automática a supuestos de distinta naturaleza carece de base analógica.

¿Resulta necesaria la práctica de embargo con anterioridad a la fecha de la declaración de concurso? ¿Representa la práctica de dicho embargo una condición necesaria en aras de salvaguardar la preferencia procedimental a favor de la Hacienda Pública?

Desde nuestro punto de vista, así es. Acudir al embargo constituye una actuación adecuada tratándose de una regla que lo que pretende no es sino solventar aquellas situaciones en las que únicamente se produce una concurrencia entre dos procedimientos. Téngase presente además que la providencia de apremio no se proyecta ni afecta a bienes determinados, originando únicamente el reconocimiento de un privilegio general a favor del procedimiento administrativo.

III. LA DELIMITACIÓN DE LOS BIENES NECESARIOS PARA LA CONTINUIDAD DE LA ACTIVIDAD DEL DEUDOR: SU PROYECCIÓN SOBRE LA LIMITACIÓN DE LA PREFERENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Con carácter general, adquiriendo preferencia el procedimiento de apremio tendrá lugar la continuación de la ejecución, pudiendo procederse a embargar los bienes del concursado y resultando igualmente factible que se produzca su enajenación.

Ahora bien, conviene dejar claro ya desde un primer momento que sólo pueden ser objeto de embargo aquellos bienes que no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. Es esta una limitación que, en determinados supuestos, podría llegar a minorar la trascendencia de la preferencia procedimental de la Administración.

¿Qué hemos de entender a este respecto por “continuidad de la actividad profesional o empresarial? Sin lugar a dudas nos hallamos ante un concepto jurídico indeterminado cuya concreción habrá de producirse atendiendo al fin perseguido por el legislador mediante su introducción.

A priori parece lógico pensar que dicha finalidad ha de ser la de preservar la continuidad empresarial, en la medida en que ello resulte posible. Así tuvo oportunidad de precisarlo el Juzgado de lo Mercantil de Vizcaya número 1 en su Auto de 22 de marzo de 2005. Sin embargo, tal y como se precisó en dicho pronunciamiento, dicho fin no siempre resulta posible de alcanzar, lo que determina que no deba impedirse la traba de bien alguno en una empresa.²⁵

Ciertamente cabe advertir a este respecto la existencia de una diferencia en la redacción de los arts. 55 y 56 de la Ley Concursal. En efecto, mientras el primero de ellos se refiere a los “bienes necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor”, el segundo alude únicamente a “bienes afectos a su actividad empresarial o profesional”. Nótese por tanto que el concepto empleado en el art. 55 de la citada Ley ofrece un carácter más amplio que el recogido en el art. 56, que sólo se está refiriendo al inmovilizado. En cambio el primero de ellos incluye además el circulante.

¿Cabe estimar que el metálico (o, en su caso, los derechos de crédito) quedará siempre amparado por la garantía comprendida en el art. 55 de la Ley

Concursal? En nuestra opinión, no, ya que habrá que tener bien presente la posición que ocupen los bienes de que se trate dentro del ciclo financiero de la empresa. Piénsese que si el metálico presenta como destino la realización de unos pagos ordinarios, no podrá aludirse a su carácter necesario. Por el contrario, este carácter necesario sí que estará presente tratándose de bienes que resulten indispensables para la concreción de un convenio o para alcanzar una liquidación ordenada.²⁶

Por otra parte el legislador está refiriendo la “necesidad” a la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor, siendo esta la circunstancia que debe ser valorada respecto de cada bien, al margen de su consideración como inmovilizado o como circulante. Lo que no cabe en ningún caso es que, como consecuencia del embargo del bien y de su consiguiente realización, la continuidad de la actividad económica se vea amenazada. Y, si bien esta circunstancia podrá no concurrir en determinados elementos del inmovilizado de carácter accesorio, podría llegar a plantearse en algunos de los que integran el circulante.

En consecuencia, si bien la totalidad de los bienes susceptibles de ser calificados como necesarios quedarán afectos al desarrollo de la actividad de que se trate, no todos los bienes afectos a esta última tienen que resultar indispensables para garantizar el mantenimiento de la actividad empresarial.

²⁵ Concretamente, en el citado Auto del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Vizcaya se trataba de una empresa en la que existía un plan de liquidación, no había trabajadores y no podía detectarse la existencia de actividad alguna. Véase asimismo el Auto del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Málaga de 22 de julio de 2005 en el que, al hilo de la necesidad de determinar si el metálico puede o no encuadrarse dentro de la categoría de los “bienes necesarios”, se admite la diferencia defendida por la Administración Tributaria entre bienes necesarios de primer grado y de segundo; tal y como se precisa en dicho Auto, “los primeros estarían constituidos por el inmovilizado mientras que los segundos aluden a los elementos integrantes del activo circulante”.

²⁶ En cierta medida podría llegar a estimarse que los bienes del circulante son necesarios cuando, de no atribuirles dicha condición, la viabilidad futura de cualquiera de las dos alternativas apuntadas resultara afectada gravemente. Una opinión más matizada puede verse en RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, ob. cit., pág. 41, para quien “la distinción entre bienes afectos y necesarios no debe contemplarse en función de su mayor o menor ámbito objetivo”. Por su parte en el Auto del Juzgado de lo Mercantil de Alicante número 1 de 23 de marzo de 2006, en el que se discutía la calificación que había que otorgar al único inmueble de la concursada en el que constaba su domicilio social, se afirma que “no basta la mera afectación a la actividad empresarial, ya que la Ley exige un plus (necesidad) y son categorías distintas”.

Como es sabido el apartado primero del art. 56 de la Ley Concursal se encarga de regular el inicio de acciones por parte de acreedores con garantía real, una vez producida la declaración de concurso. Por su parte el apartado segundo del citado precepto se refiere a la continuación, por parte de estos mismos acreedores, de las acciones ya iniciadas, habiendo tenido lugar la publicación de los anuncios de subasta. A la luz de lo establecido en ambos apartados cabría aludir a la existencia de una paralización provisional del inicio o continuación de tales acciones. Sin embargo, mientras el apartado primero del art. 56 de la Ley Concursal se está refiriendo a bienes afectos, en el apartado segundo se designan a los bienes y derechos necesarios.²⁷

¿Qué prioridad ha de reconocerse a la hora de ejecutar estas garantías reales en caso de concurso? *A priori* parece lógico pensar que la declaración de concurso paraliza el conjunto de las distintas actuaciones ejecutivas, iniciadas o por iniciar, las cuales únicamente podrán seguirse previa autorización y tutela judicial. Existe pues una clara voluntad legislativa de paralizar la totalidad de las ejecuciones sin excepción, sometiénolas a la soberanía exclusiva y excluyente del juez de concurso, cualesquiera que resulten ser las actuaciones ejecutivas que se pretenda seguir una vez declarado éste.²⁸

²⁷ Esta regulación normativa ha sido utilizada en diversas ocasiones para defender el significado más genérico que ofrecen los bienes "afectos", frente al carácter más específico de los necesarios. Así, por ejemplo, en el Auto del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Gasteiz (Álava) de 28 de enero de 2005 se afirma lo siguiente: "(...) Integrando los dos apartados del artículo 56 LC surge la inteligencia de que el sector de bienes no afectos susceptibles de realización forzosa a pesar del concurso es un círculo distinto del de bienes, aunque afectos, dentro de los que pueden discernirse aquellos no necesarios para la continuidad. Así, los bienes no afectos siempre serían irrelevantes para dicha continuidad, y de los afectos, entre los relevantes, sólo algunos además necesarios".

²⁸ Véanse a este respecto, entre otros, DAGO ELORZA, I., "Artículo 164. Concurrencia de procedimientos", en la obra colectiva (Dir.: Huesca Boadilla, R.) *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, págs. 745 y ss. y SÁNCHEZ PINO, A., "La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2004, págs. 11 y ss.

Tratándose de derechos de crédito a corto plazo, la finalidad de lo dispuesto en el art. 55 de la Ley Concursal no es otra que evitar que se comprometa la viabilidad de la empresa con motivo de la realización de ejecuciones separadas. En otras palabras, debe impedirse el embargo del efectivo necesario para la realización de los pagos ordinarios del negocio, al margen de que ello pueda requerirse en aras de lograr una liquidación ordenada de la empresa.

En definitiva el art. 55 de la Ley 22/2003 ordena suspender todas las ejecuciones en tramitación y sanciona con la nulidad a aquellas actuaciones que se desarrollen en contravención de lo en ella dispuesto. La única excepción a lo anterior queda recogida en el apartado cuarto del citado precepto respecto de los acreedores con garantía real, prevista a los exclusivos efectos de que la espera dure hasta un año y se adopten las prescripciones contenidas en los arts. 56 y 57 de la Ley Concursal para procurar la firma del convenio en dicho plazo.²⁹

Pues bien, dado que esta ejecución separada representa una excepción, el concepto de necesidad que venimos analizando habrá de ser interpretado en un sentido amplio. No significa ello, sin embargo, que deba impedirse siempre la ejecución, en tanto en cuanto la mayor parte de los bienes resulten adec-

²⁹ Desde determinados sectores de la doctrina se ha apuntado que el apremio podrá continuar adelante si la fecha de la providencia de apremio es anterior a la fecha del auto declarativo de concurso. En este sentido se pronuncian GONZÁLEZ GARCÍA, J. M. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., "El crédito tributario en el proyecto de Ley Concursal", *ob. cit.*, pág. 43. A juicio de LAGO MONTERO, J. M., "La eficacia de las garantías reales tras la LGT 2003 y el RGR 2005. Coordinación en la ejecución (y II)", *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2008, pág. 90, por el contrario, el apremio podrá seguir adelante si así lo decide el juez por no ser los bienes ejecutables necesarios para la continuidad de la empresa; en palabras de citado autor "Tratándose de bienes afectos e imprescindibles para la actividad empresarial, el juez va a paralizar necesariamente el apremio. Y tratándose de bienes con garantía real, es preciso además esperar hasta un año al que se refieren los artículos 56 y 57 de la Ley Concursal, para dilucidar si se firme el convenio salvífico de la empresa o se va a la liquidación de la misma".

vados para el desarrollo de la actividad. Y es que, a pesar de que el concepto de bienes “necesarios” debe ser interpretado de manera amplia, no ha de quedar identificado con la categoría de bienes “afectos”, de carácter más extenso, como hemos tenido oportunidad de señalar³⁰. Adicionalmente, a efectos de precisar el alcance de la cualidad de bien “necesario” habremos de tener en cuenta las circunstancias concurrentes en cada caso.

¿Qué órgano es el competente para decidir cuestiones tales como el carácter necesario o no de los bienes o los supuestos en los que cabe la revisión o impugnación del embargo? A pesar de que nada se señala a este respecto en la Ley Concursal, parece lógico pensar que dichas competencias habrán de ser asumidas por el órgano judicial, no ya sólo debido a la universalidad del concurso (a la que alude el art. 49 de la Ley), sino también a la posibilidad de ejecución separada de la Hacienda (norma excepcional objeto de regulación en el art. 55 de la Ley) y a la aplicación del principio de continuidad de la actividad empresarial, a la luz del cual corresponde a la administración concursal y a la autoridad judicial el control del concurso, debiendo concretar, entre otras cuestiones, cada situación de la empresa, y decidir la solución que haya de adoptarse en función de aquélla.

A mayor abundamiento el art. 44.4 de la Ley Con-

cursal atribuye al juez la competencia para resolver acerca de la continuidad o no de la actividad empresarial. Por su parte el art. 40 de la citada Ley le otorga competencia para decidir sobre la intervención o suspensión de las funciones de la administración social. Y sus arts. 64 y 65 le atribuyen la facultad para decidir sobre las relaciones laborales y de alta dirección de la actividad empresarial o profesional. Todo ello sin perjuicio de la competencia ejecutiva que asume el Juez de lo Mercantil, que únicamente queda excepcionada por lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 55.1 de la Ley Concursal.³¹

IV. CUANTÍAS SUSCEPTIBLES DE SER EJECUTADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LOS CASOS DE PREFERENCIA PROCEDIMENTAL.

¿Cuáles son los importes por los que resulta posible proceder al embargo tratándose de supuestos en los que la Administración tributaria obtiene la preferencia procedimental? ¿En qué momento se producirá el devengo de ambas prestaciones? Téngase presente que, una vez notificada al obligado tributario, la providencia de apremio habrá de identificar el importe de la deuda pendiente, debiendo determinar asimismo la liquidación de los recargos del período ejecutivo, siendo el recargo de apremio compatible con los intereses de demora, de acuerdo con lo establecido en los arts. 28 y 167 de la LGT.

³⁰ Acerca del concepto de bienes cuya realización compromete el futuro y la viabilidad de la empresa véase lo dispuesto en el art. 275 del Real Decreto Legislativo 2/1995, de 7 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral, y en el que, al hilo de las situaciones de insolvencia empresarial en los casos de ejecuciones laborales, se contempla la posibilidad de que el Fondo de Garantía Salarial solicite la suspensión de la ejecución con la finalidad de poder valorar, entre otras cuestiones, los efectos derivados de la enajenación judicial de los bienes embargados sobre la continuidad de las relaciones laborales subsistentes en la empresa deudora. Por su parte el art. 606.2º de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, considera como inembargables “los libros e instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el ejecutado, cuando su valor no guarde proporción con la deuda reclamada”.

³¹ En este sentido se afirma en el anteriormente citado Auto del Juzgado de lo Mercantil número 1 de Gasteiz (Álava) de 28 de enero de 2005 que “No hay ningún órgano que se imponga por la norma al otro, sino que las circunstancias pueden ser valoradas por cada cual, equidistante el mandato legal a los Juzgados de lo Mercantil y a esos ejecutores excepcionalmente exentos de concurso”. Esta posición, que podríamos calificar de intermedia, no ha sido adoptada sin embargo en otros pronunciamientos de signo contrario a la competencia del Juez de lo Mercantil. Así sucede, por ejemplo, con el Auto de la Audiencia Provincial de Lugo de 18 de mayo de 2006, relativo a una ejecución laboral, y en el que se declara que “Nadie mejor que el Juzgado de lo Social para conocer si la actividad de la empresa había desaparecido y, por tanto, no existía ningún bien necesario para el desempeño de aquélla”.

Analizando en primer término el interés de demora, ¿debe rechazarse la posibilidad de que se suspenda su devengo con motivo de la continuación del procedimiento administrativo de apremio? Parece claro que no, ya que el propio art. 59 de la Ley Concursal dispone, como regla general, la suspensión del devengo de intereses, con la única excepción de los créditos con garantía real y hasta donde alcance el valor de la citada garantía.³²

¿Y qué sucede con el recargo? ¿Cómo hemos de proceder a efectos de la determinación de su importe? Como es sabido, al amparo de lo establecido en la Ley 58/2003 la cuantía de aquél se halla condicionada por el estado en el que se encuentre el procedimiento de apremio, procediéndose así a su graduación, que abarca la fase de su preparación, de su constitución y de su completo desarrollo. Y, a tal efecto, son fijados un recargo ejecutivo del 5 por 100, un recargo de apremio reducido del 10 por 100 y un recargo de apremio del 20 por 100, respectivamente.³³

Pues bien, habiendo sido dictada en estos casos por parte de la Administración la oportuna providencia de apremio conviene precisar que el art. 164.2 de la LGT no limita dicha posibilidad únicamente a aquellos supuestos en los que aquélla, es decir, la Hacienda Pública, hubiese ganado la preferencia procedimental, disponiendo por el contrario su extensión. Tal y como se establece en el citado precepto podrá dictarse la providencia y devengarse los recargos si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

³²⁾ Véase a este respecto el trabajo de PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F., "La Hacienda Pública y las situaciones concursales", *ob. cit.*, págs. 756 y ss.

³³⁾ Recuérdese que la exigencia de una u otra modalidad de estos recargos del período ejecutivo dependerá de que el pago se efectúe o no antes de la notificación de la providencia de apremio (lo que determinaría la aplicación de un recargo del 5 o del 10 por 100) o de que, una vez notificada aquélla, el abono se realice o no antes de que transcurran los plazos de pago en período ejecutivo (a efectos del devengo de la modalidad del 10 ó de la del 20 por 100).

Quiere decirse con ello que el nacimiento de la prestación no sólo tiene lugar cuando la providencia ha sido dictada y notificada con anterioridad a la declaración del concurso, sino también en aquellos otros casos en los que, a pesar de no haberse efectuado, el obligado se hallaba ya en período ejecutivo a la fecha del concurso, facultándose en consecuencia a la Administración para dictar la providencia a los efectos de liquidar los correspondientes recargos.

¿Hasta qué punto la citada situación contribuye a incrementar el crédito tributario sin que el deudor pueda hacer frente a ello? Desde nuestro punto de vista así es, resultando vulnerado el principio de justicia tributaria. Por otra parte la Hacienda Pública queda en una posición más favorable que el resto de los acreedores cuya deuda, a diferencia de lo que sucede con la de la Administración, no se ve incrementada a través del devengo de prestaciones accesorias³⁴. Así lo establece además el art. 59.1 de la Ley Concursal.

Ahora bien, con independencia de lo anterior podría estimarse que, a efectos del devengo de los recargos, y en el instante de la declaración del concurso, el concursado se halla en la misma situación que el deudor que ha satisfecho la cuota tributaria fuera de plazo. Ello implicaría que si, a pesar de haberse iniciado ya el período ejecutivo y habiéndose dictado el auto, no se hubiese dictado la providencia, se devengase el recargo ejecutivo. En cambio si, habiendo sido dictada y notificada la providencia, no hubieran transcurrido todavía los plazos de pago, lo que se originaría sería el devengo del recargo de apremio reducido. Y, finalmente, si a la fecha de la declaración del concurso hubiera transcurrido ya el plazo de pago en período ejecutivo, la modalidad exigible sería la del recargo de apremio ordinario.

³⁴⁾ Para un profundo análisis de los problemas que plantea esta previsión véase TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Las normas financieras y tributarias de la nueva Ley Concursal", *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2002, págs. 50 y ss.

V. ANÁLISIS DE LA NECESARIA COORDINACIÓN ENTRE LA PREFERENCIA PROCEDIMENTAL Y LA LIMITACIÓN DE LOS PRIVILEGIOS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO.

Como ya hemos tenido oportunidad de precisar los arts. 164 de la LGT y 55.1 de la Ley Concursal prevén la posibilidad de que, con carácter excepcional, los créditos tributarios puedan ser recaudados a través del procedimiento de apremio, a pesar de que se encuentre vigente un proceso concursal, siempre y cuando concurren los requisitos temporales previstos al efecto.

¿Significa ello el otorgamiento de un privilegio de carácter sustantivo? ¿Adquieren dichos créditos el carácter de privilegiados? En nuestra opinión no. Es cierto que, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Concursal, el crédito realizado a través del procedimiento de apremio previo constituía un crédito privilegiado, con derecho de abstención y que no quedaba afectado por el convenio que pudiera alcanzarse, salvo decisión expresa de su titular. De este modo la totalidad de los créditos de la Hacienda Pública tenían el carácter de privilegiados y no resultaban afectados por la celebración de un eventual convenio, atribuyéndose la posibilidad de ejecución separada.³⁵

Sin embargo, tras la entrada en vigor de la Ley Concursal no todo el crédito tributario (a excepción de las retenciones) adquiere un carácter plenamente privilegiado, pudiendo constituir en determinados supuestos un crédito ordinario o subordinado. De alguna manera, se atribuye a la Administración tributaria una preferencia procedimental destinada al cobro de unos créditos que, en determinados supuestos, carecen de privilegio alguno.

³⁵⁾ En cierta medida podía afirmarse que coincidían los privilegios procesal y sustantivo de la Hacienda Pública.

De cualquier manera ha de quedar claro que la graduación de los créditos establecida en la Ley Concursal no podrá ser dejada sin efecto por una determinada preferencia procedimental. Únicamente cabe permitir al resto de acreedores la presentación de la oportuna tercería de mejor derecho, cuya resolución no podrá efectuarse atendiendo a una concurrencia y prelación de concursos como si se tratase de una ejecución singular.

Por otra parte, y al amparo de lo dispuesto en el art. 77.1 de la LGT (precepto que atribuye el derecho de prelación a los créditos tributarios en este tipo de situaciones de concurrencia) la resolución de dicha tercería no se producirá mediante la aplicación de las reglas relativas a las ejecuciones singulares. Ello va a determinar que no goce de prelación el crédito público por la totalidad de su importe. Y, de acuerdo con lo establecido en las normas de la Ley Concursal, se acudirá a la graduación prevista en ella, al ser esta la situación realmente existente.

Ninguna duda plantea el hecho de que la tercería habrá de ser resuelta, al menos en primera instancia, por la autoridad administrativa. Cuestión distinta será, sin embargo, que ésta se halle facultada para aplicar el privilegio ordinario de los créditos tributarios. A nuestro juicio únicamente podrá acudir a la graduación prevista en la Ley Concursal para las situaciones de esta naturaleza, es decir, para las situaciones concursales. Y, por lo que respecta a la interposición de la tercería de mejor derecho, no originará la paralización del procedimiento de apremio, el cual continuará hasta el instante de la realización de los bienes.³⁶

³⁶⁾ En todo caso, ello no obsta para que el producto obtenido deba consignarse en depósito a resultas de la tercería, tal y como prevé el art. 165.5 de la LGT, de conformidad con el cual "Si la tercería fuera de mejor derecho proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería".

En resumen, cabe aludir a la existencia de una falta de adecuación y de coherencia entre los privilegios de la Hacienda Pública y la preferencia procedimental que, no obstante, ha quedado resuelta en aquellos supuestos en los que el concurso finaliza con la liquidación del patrimonio del deudor y no con un convenio, disponiéndose en este último caso la restitución de la mayor parte de los privilegios de la Hacienda.

VI. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EJECUCIÓN DE LOS CRÉDITOS CONTRA LA MASA.

Al amparo de lo establecido en la Ley Concursal podemos definir la categoría de los llamados créditos contra la masa como los posteriores a la situación de concurso. Se trata, por tanto, de un conjunto de créditos que no se ven afectados por el proceso, pudiendo hacerse efectivos al margen del mismo.

Los acreedores de la masa son pues titulares de créditos contra el patrimonio concursal, legítimamente nacidos durante el procedimiento como consecuencia de la actuación de los órganos del concurso y que tienen derecho, al igual que sucede con los acreedores del concurso, a satisfacerse con cargo al patrimonio concursal. Ahora bien los acreedores de la masa (a diferencia de lo que sucede con los acreedores del deudor anteriores a la situación concursal) no entran a formar parte de la masa pasiva ni sufren las consecuencias derivadas del concurso de acreedores.³⁷

En la mayoría de supuestos, la delimitación de aquellos créditos que pueden presentar estas espe-

ciales características suele efectuarse partiendo de la clásica distinción existente entre gastos de la masa y obligaciones de la masa. Mientras los primeros constituyen gastos del procedimiento, debiendo fundamentarse su imputación al concursado en el ámbito más amplio de las costas procesales, las segundas se hallan íntimamente ligadas a la existencia de un patrimonio que ha de administrarse durante la situación concursal. Y ello con independencia de que, al no ser diferente su tratamiento jurídico, más que analizar si existe una o varias categorías de créditos prededucibles, resulte preciso determinar los criterios jurídicos de individualización de las deudas de la masa.³⁸

Pues bien, varias son las cuestiones que suscita la ejecución de los créditos contra la masa. Por ejemplo, ¿resulta posible que su ejecución se realice por la propia Administración a través del procedimiento de apremio? ¿A partir de qué momento podría plantearse dicha posibilidad?

Con carácter general, admitida la posibilidad de que los créditos tributarios puedan ser considerados como deudas de la masa o, en palabras de la Ley Concursal, como "créditos contra la masa", se ha considerado posible la reclamación de tales créditos atendiendo a la vía de apremio que, en el presente

³⁸⁾ Concretamente, estos criterios a los que nos referimos aluden al momento en el que nacen, a los sujetos que las contraen y a su finalidad. De este modo se consideran deudas de la masa aquellas que cumplan los requisitos de ser posteriores a la iniciación del proceso concursal, haber sido contraídas por la representación de la persona que se encuentre sometida al proceso concursal o por las personas que deban completar su capacidad y tener su causa en la necesidad de que el procedimiento concursal pueda desarrollarse. Ello determina que deba tratarse de gastos de administración de dicho procedimiento o, en su caso, de gastos necesarios para la administración del patrimonio concursal, a fin de que pueda rendir las rentas, productos y utilidades que correspondan o de gastos que aparezcan como necesarios o adecuados para atender las operaciones ordinarias del tráfico de la persona o empresa sujeta al procedimiento concursal. Cabe no obstante plantearse hasta qué punto, tratándose de créditos tributarios, esta cuestión no habría de resolverse mediante la aplicación de un criterio de carácter exclusivamente temporal, ya que no cabe "voluntariedad" en el nacimiento de las deudas tributarias, al hacerlo por disposición legal.

³⁷⁾ A la luz de esta consideración podría incluso estimarse que los acreedores de la masa constituyen una categoría ajena (distinta y autónoma) que no se ve afectada por el procedimiento ni por las leyes de concurso, siendo este carácter extraconcursal y ajeno al procedimiento de concurso lo que fundamenta su posición jurídica en estos procedimientos universales.

caso, no podría verse limitada, además, por la concurrencia de un procedimiento universal el cual, por definición, resulta siempre temporalmente anterior.

Ciertamente, esta admisibilidad del procedimiento de apremio respecto a deudas de la masa implica una alteración del principio básico de resolución de conflictos, de carácter temporal y formal, planteándose como cuestión previa la relativa a la consideración de la naturaleza de la deuda. Se trata de una cuestión a la que tuvo oportunidad de referirse el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en su Sentencia de 23 de marzo de 1998, estimando al efecto que ha de mantenerse un cierto equilibrio entre la necesidad de admitir el concepto de “créditos contra la masa” y la de evitar las consecuencias desfavorables que pudieran llegar a ocasionarse para el conjunto de la masa con motivo de la adopción de una definición del concepto excesivamente amplia y derivada del carácter de obligación legal de los créditos tributarios (los cuales, como es sabido, no precisan del consentimiento de los órganos de concurso para su existencia) y de su cualificación, exclusivamente, en función de la fecha.

En opinión del citado Tribunal, *“Ha de reconocerse la admisibilidad de la aplicación del concepto de deudas de la masa y los efectos que se derivan de esta naturaleza, la posibilidad de continuar la vía de apremio (...) No obstante este punto de partida, no resulta admisible que la calificación dependa exclusivamente de un criterio temporal, exigiendo que responda la deuda, en su origen causal, a actividades del sujeto, debidamente asistido o sustituido por los órganos concursales y encuadrados en la gestión del proceso concursal o de la empresa para hacer posible su continuación, lo que se concreta en la exclusión del concepto de deuda postconcursal, susceptible de reclamación con independencia del proceso concursal, de las sanciones derivadas de hechos previos, con independencia de cual sea el*

momento de su imposición, y de los recargos derivados de obligaciones previas cualquiera que sea la naturaleza o el origen del recargo”.

Por otra parte señala el art. 154 de la Ley Concursal que las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa han de ejercitarse ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, no pudiendo iniciarse ejecuciones destinadas a hacerlos efectivos hasta que se apruebe un convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración del concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos.

Nótese, de entrada, que la citada norma prevé que sea el juez del concurso y sólo éste el que, en caso de conflicto, pueda calificar el crédito como un crédito contra la masa. Quiere decirse con ello que si frente a la pretensión de la Hacienda Pública estimase la administración concursal que un determinado crédito adolece de la consideración de crédito contra la masa, aquélla deberá acudir ante el juez por la vía del incidente concursal. Queda plasmada así, en palabras de BELTRÁN SÁNCHEZ³⁹, *“una manifestación de la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez de lo mercantil”.*

Con posterioridad a la calificación del crédito, ya sea por la propia administración concursal o por el juez, en caso de discrepancia, podrá procederse a la ejecución separada de la Administración para su cobro. A mayor abundamiento, dispone el art. 154 de la Ley Concursal que *“La administración concursal está obligada, antes de proceder al pago de los créditos concursales, a deducir de la masa activa los bienes y derechos necesarios para satisfacer los créditos contra la masa”.* De este modo parece reconocerse la prededucibilidad de los mismos.

³⁹⁾ BELTRÁN SÁNCHEZ, E., “Créditos concursales y créditos contra la masa”, en *La nueva Ley Concursal, Estudios de Derecho Judicial*, núm. 54, Madrid, 2004, pág. 473.

Finalmente dicha ejecución por vía de apremio no podrá ser inmediata, ya que no cabe la posibilidad de iniciar ejecuciones destinadas a hacerlos efectivos sino hasta la aprobación de un convenio, la apertura de la liquidación o el transcurso del plazo de un año.

Como es sobradamente conocido el convenio representa la solución normal del concurso. De hecho el propio legislador se encarga de fomentar el mismo a través de la adopción de una serie de medidas orientadas a alcanzar la satisfacción de los acreedores, alcanzándose así un acuerdo contenido en un negocio jurídico en el que la autonomía de la voluntad de las partes goza de una gran amplitud.⁴⁰

Ello explica además que, con la finalidad de fomentar el empleo de las técnicas convencionales, tanto el legislador concursal como el tributario confieran a estos pactos concursales un conjunto de especiales garantías. Así, como ya sabemos, el convenio que se celebre necesitará de la oportuna aprobación judicial⁴¹. Se establece la vinculatoriedad de las partes al contenido del mismo, no originando en ningún caso la aprobación del convenio la conclusión del concurso, que sólo se alcanzará con el cumplimiento de aquél. Finalmente, y por lo que respecta a los efectos derivados de la liquidación, el concursado queda sometido a la situación de suspen-

sión en el ejercicio de sus facultades patrimoniales de administración y disposición, siendo sustituido por la administración concursal.⁴²

A priori la ejecución de los créditos contra la masa habría de ser administrativa. Sucede sin embargo que es de aplicación a este respecto el cierre registral del art. 25 de la Ley Concursal, quedando recogida la única excepción a esta regla en el art. 55.1 de la citada Ley.

En consecuencia, durante el período de tiempo en que no resulte posible la ejecución habrá de requerirse el pago a los órganos del concurso, los cuales deberán proceder al mismo a la fecha de su vencimiento con cargo a los bienes libres no sujetos a privilegio especial. Y, en caso de insuficiencia de dichos bienes para proceder al pago de los créditos contra la masa a la fecha de su vencimiento, podría plantearse la oportuna tercería al objeto de su resolución entre los créditos contra la masa, dada su condición de extraconcursales, de acuerdo con las reglas de concurrencia singular existentes. Se procedería entonces a la aplicación de lo establecido en el art. 77.1 de la LGT.

VII. SUPUESTOS EN LOS QUE LA HACIENDA PÚBLICA ADOLECE DE PREFERENCIA PROCEDIMENTAL: LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES.

Como seguramente se recordará, con anterioridad a la entrada en vigor de la actual Ley Concursal se reconocía de manera expresa la posibilidad de que la Administración tributaria practicara embargos con carácter cautelar, incluso en aquellos supuestos en los que careciese de la preferencia procedimental

⁴⁰⁾ Véase a este respecto GIL CRUZ, E. M^o., "La componenda del crédito tributario por parte de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales", *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2008, pág. 17, para quien "La Ley no solo faculta, sino que alienta a la Hacienda Pública a determinar la estructura de la deuda tributaria de manera consensuada con el concursado, implicando una auténtica excepción a la regla jurídica de indisponibilidad del crédito tributario. No obstante, debido a que dichos acuerdos se basan, generalmente, en condonaciones parciales y aplazamientos de la deuda atendiendo a la verdadera capacidad contributiva del deudor concursado, los límites legales son muy específicos, para evitar una posible actuación arbitraria de la Administración".

⁴¹⁾ A este respecto la Ley 22/2003 se encarga de regular la oposición a su aprobación, así como las personas que resultan legitimadas para su celebración y los motivos de oposición o los de rechazo de oficio por el juez del convenio aceptado.

⁴²⁾ Concretamente, en el supuesto de que fuese persona natural perdería el derecho a alimentos con cargo a la masa. Y, siendo persona jurídica, se declararía su disolución, siempre y cuando esta última no estuviese ya acordada, así como el cese de sus administradores o liquidadores.

exigida al respecto. En este sentido se pronunció el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción en su Sentencia de 21 de marzo de 1994, al afirmar que "(...) *Para defender la validez de un embargo cautelar practicado por la Administración una vez admitida la suspensión de pagos esta, por naturaleza, lo único que persigue es paralizar los actos individuales de ejecución sobre el patrimonio del deudor, paralización que no alcanza las medidas cautelares que pueda adoptar la Administración fiscal en el ejercicio de sus prerrogativas*".⁴³

Cabe precisar además a este respecto que ya en su día el art. 9 de la Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922 se refería a los embargos judiciales, no administrativos. Por su parte el art. 136 de la antigua LGT de 1963 disponía la no suspensión del procedimiento de apremio por el ejercicio de otras acciones sobre los mismos bienes. Incluso la propia finalidad de la suspensión de pagos se concretaba en paralizar los actos individuales de ejecución, y no en la simple adopción de medidas cautelares.

En suma, a la luz de la normativa anterior, aun cuando la Hacienda Pública hubiese de intervenir en un determinado proceso concursal y actuase de acuerdo con lo previsto al efecto, no por ello dejaban de embargarse los bienes del deudor. Dichos embargos habrían de anotarse en el Registro correspondiente de acuerdo con las normas generales del procedimiento de apremio, pero no se ejecutarían. Por otra parte las anotaciones preventivas de

embargo se mantendrían hasta que se abonara a la Hacienda Pública la totalidad de la deuda pendiente o, en su caso, la que hubiera de satisfacerse de acuerdo con lo previsto en el convenio suscrito por la Hacienda Pública. Y, habiéndose realizado el pago, se levantarían.⁴⁴

¿Y qué sucede al amparo de la normativa actual? ¿Continúa manteniéndose esta facultad de la Administración tributaria? Ciertamente en la actualidad la adopción de medidas cautelares respecto de créditos públicos sujetos al concurso, una vez iniciado el mismo, carece de razón de ser. Téngase presente que la declaración de concurso viene a producir el cierre registral, encargándose la Ley Concursal de resolver todas aquellas situaciones conflictivas que aconsejasen la adopción de medidas cautelares.

Lo cierto es, sin embargo que, tal y como ha señalado PÉREZ-CRESPO PAYÁ⁴⁵, la actual redacción del art. 164.2 de la LGT continúa contemplando dicha situación al permitir que se dicte la oportuna providencia de apremio y que se devenguen los correspondientes recargos del período ejecutivo, en el supuesto de que se diesen las condiciones necesarias para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

En determinados casos la razón de ser por la que se permita dictar la providencia de apremio una vez iniciado el concurso será la realización de embargos cautelares. Ahora bien, cabe igualmente la posibilidad de que lo que se persiga sea garantizar el devengo de los recargos. Incluso podría perseguirse la

⁴³ Véanse, en esta misma línea, las Sentencias del citado Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 15, 23 y 29 de marzo de 1995 y de 29 de junio de 1998, esta última referida al ámbito de la quiebra, y en la que se declara que "Debe igualmente reconocerse la competencia de la Administración Tributaria para la traba de embargos sobre los bienes del quebrado siempre que el procedimiento de apremio se limite a la adopción de esta medida de carácter exclusivamente cautelar, la cual no afecta al reconocimiento del crédito o a la determinación de su prelación en relación con los demás créditos que afectan a la entidad quebrada, ni comporta medida alguna de realización de los bienes".

⁴⁴ Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior podrían levantarse antes del pago a la Hacienda Pública si fuera necesario para vender el bien embargado y satisfacer con el importe obtenido a la Hacienda Pública, habiéndose adoptado al efecto las cautelas que se estimasen precisas.

⁴⁵ PÉREZ-CRESPO PAYÁ, F., "La Hacienda Pública y las situaciones concursales", ob. cit., pág. 757.

simple constitución del procedimiento, al objeto de proceder con posterioridad a su reanudación inmediata una vez que se produzca la finalización de la situación concursal.

En relación con esta cuestión señala el art. 8.4º de la Ley Concursal que corresponde al juez la competencia exclusiva y excluyente para adoptar toda medida cautelar que afecte al patrimonio del concursado, a excepción de las relativas a los procesos civiles sobre capacidad, filiación, matrimonio y menores. Por su parte el art. 17 de la citada Ley se encarga de precisar que *"a petición del solicitante del concurso, el juez podrá adoptar las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar la integridad del patrimonio del concursado"*.

Nótese por tanto que, al amparo de lo establecido por la Ley Concursal, el juez del concurso es el único habilitado legalmente para proceder a la adopción de medidas cautelares, excluyéndose así la utilización de esta potestad a través de la autotutela administrativa. Como bien ha señalado MONTERO DOMÍNGUEZ⁴⁶, *"tras la entrada en vigor de la Ley Concursal decaerá la posibilidad de que la Administración practique por sí sola y a través del procedimiento administrativo, medidas cautelares. Éstas deberán ser solicitadas al juez del concurso y autorizadas por éste"*.

VIII. ALCANCE DE LA EJECUCIÓN DE GARANTÍAS REALES DERIVADAS DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

Otra de las cuestiones que necesariamente deben ser analizadas en todo estudio que pretenda llevarse a cabo de la concurrencia de procedimientos

es la relativa a aquellas situaciones en las que los créditos tributarios gozan de una garantía real, ya sea porque así lo establece el legislador (caso, por ejemplo, de la denominada hipoteca legal tácita), o porque aquélla ha sido constituida por el obligado en garantía de una deuda (supuesto de constitución de una hipoteca voluntaria en garantía de una suspensión).

¿Resulta posible la ejecución de garantías reales de bienes del concursado a través del procedimiento de apremio? A este respecto estimamos, de entrada, que habrá de precisarse si su importe puede satisfacerse a través del procedimiento administrativo y, en consecuencia, al margen del procedimiento concursal, cualquiera que resulte ser el contenido material de privilegio que se conceda a estos créditos.⁴⁷

Dispone a este respecto el art. 168 de la LGT que *"si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá, en primer lugar, a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio"*. Con carácter general nos hallamos ante un precepto que, junto con el art. 74 del RGR de 2005, trata de clarificar la cuestión relativa a qué se ha de ejecutar primero, los bienes del deudor o las garantías reales o personales existentes, siendo varias las que concurrentes al objeto de asegurar la efectividad del crédito. Téngase presente que, no habiéndose satisfecho la deuda en período voluntario, prevé el legislador tributario la iniciación del procedimiento de apremio con la providencia notificada al deudor, disfrutando la Administración del derecho de optar entre ejecutar la garantía o perseguir los bienes del deudor, excepto si la garantía en cuestión resultase ser desproporcionada para con la deuda o si el deu-

⁴⁶ MONTERO DOMÍNGUEZ, "Proyecto de Ley Concursal. Efectos sobre la posición de la Hacienda Pública en los procedimientos concursales", *Tribuna Fiscal*, núm. 153, 2003, pág. 57.

⁴⁷ Véase en este sentido ARRANZ DE ANDRÉS, C., *La hipoteca legal privilegiada de la Ley General Tributaria. Aproximación jurisprudencial*, Pamplona, Aranzadi, 2004, págs. 107 y ss.

dor ofreciese otra suficiente.⁴⁸

En definitiva, no habiendo satisfecho la deuda en período voluntario el deudor principal ni habiéndose depositado su importe u ofrecido bienes la Administración, antes de ejecutar cualquier garantía, habrá de exigir el pago en período voluntario a esta especie de “deudor legal” a título de garante que es el llamado responsable solidario, el cual se encuentra previsto legalmente para ser llamado al pago en ese preciso instante. Y únicamente si no efectuara el pago en el obligatorio período voluntario que, a tal efecto, se le ha de conceder, procedería darle traslado de la providencia de apremio para que ingrese la deuda en los plazos que establece el art. 62.5 de la LGT.

Por su parte la Ley Concursal prevé a favor de esta clase de acreedores la posibilidad de satisfacer su derecho fuera del proceso concursal. Se reconoce así el llamado derecho de ejecución separada, que faculta al acreedor a ejercitar su derecho al margen del procedimiento judicial.

Ahora bien, con independencia de lo anterior debe precisarse que esta ejecución separada no

⁴⁸ Véase a este respecto TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Procedimientos de recaudación”, en la obra colectiva (Dir.: Calvo Ortega, R. y Coord.: Tejerizo López, J. M.) *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 625, para quien “Si la deuda no se paga en primer lugar se procederá a ejecutar la garantía existente (aval, prenda, hipoteca, cualquier, otra). Ahora bien, la Administración puede optar por embargar y ejecutar antes otros bienes del deudor cuando la garantía no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando lo solicite el propio deudor, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos”. Por su parte ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La ejecución de la garantía prestada para suspender actos de liquidación tributaria”, *Tribuna Fiscal*, núm. 39, 1994, pág. 43, tiene declarado a este respecto que “Son criterios de seguridad jurídica los que impiden un automatismo entre la resolución del recurso confirmatorio de la liquidación recurrida y el apremio de las cantidades adeudadas mediante la incautación del aval. Antes de proceder frente al deudor es necesario notificarle la resolución, señalando en ella el plazo que resta para ingresar la deuda en período voluntario y apercibirle de la apertura, en otro caso, de la vía de apremio con la ejecución de la garantía prestada”.

podrá iniciarse en aquellos supuestos en los que la garantía real recaiga sobre bienes del concursado afectos a su actividad o sobre una determinada unidad productiva de su titularidad, debiendo procederse en estos casos a la suspensión de aquélla. Así lo establece el art. 56 de la Ley Concursal, precisando además su apartado segundo que si la subasta estuviese ya anunciada y el bien no fuese necesario para la continuidad de la empresa el juez habría de autorizar la enajenación, sin agotar el plazo del año y no perjudicando las expectativas de cobro inminente de los acreedores ejecutantes singulares.

Ello no significa, sin embargo, que no pueda reanudarse dicha ejecución separada. Lo que sucede es que la referida paralización habrá de mantenerse hasta que tenga lugar la aprobación de un convenio que no afecte al derecho en cuestión o, en su caso, hasta que transcurra un año a contar desde la declaración de concurso sin que se hubiera producido la apertura de la liquidación. En efecto, no podrán iniciarse nuevas ejecuciones separadas hasta que transcurra un año a contar desde la declaración de concurso sin que se haya abierto la fase de liquidación o hasta que lo autorice el juez antes del transcurso de dicho plazo. Y, a este respecto, conviene recordar que la declaración de concurso interrumpe la prescripción, imposibilitando además la declaración de fallido del concursado. Ello impedirá la derivación de la acción recaudatoria al responsable subsidiario.

El objetivo perseguido por el legislador parece claro: se busca la consecución de un equilibrio entre la propia naturaleza de los derechos reales de garantía y la ausencia de toda perturbación en el normal desarrollo del proceso concursal como consecuencia de la realización de la ejecución separada.⁴⁹

⁴⁹ Esta última no debe impedir, además, la adopción de todas aquellas soluciones que resulten convenientes para los intereses del deudor y de la masa pasiva.

Así las cosas, a lo largo del citado plazo de un año habrá de determinarse si concluye el concurso con convenio o con liquidación, pudiendo la Administración tributaria optar por la firma del convenio o por la ejecución de la liquidación, en su caso, con ejecución separada de los bienes asegurados con embargo o garantía real. Y nuevamente el juez del concurso (no la Administración tributaria) será el único competente para determinar si procede dicha ejecución separada o no (es decir, cuándo y cómo), así como si se lleva a término judicial o extrajudicialmente.⁵⁰

En resumen, esta paralización temporal de la ejecución⁵¹ sólo operará en el supuesto de que la garantía recaiga sobre bienes afectos o sobre una determinada unidad productiva, en base a lo cual resulta necesario definir tales conceptos, especialmente el relativo a "bienes afectos"⁵². Como ya hemos tenido oportunidad de precisar, el art. 55 de la

Ley Concursal utiliza el término "bienes necesarios", dentro del cual cabría incluir el inmovilizado y el circulante.

¿Resulta posible identificar el término "bienes afectos" con el inmovilizado? ¿Es suficiente con la afectación o, por el contrario, el bien ha de ser necesario además para la continuidad de la actividad económica? En este último sentido se pronunció el Auto del Juzgado de lo Mercantil número 4 de Madrid de 14 de enero de 2005, al afirmar que el concepto de "bien afecto" resulta más amplio que el de "bien necesario", definiendo a este respecto la afectación como "la cualidad de los bienes que se encuentran relacionados con la organización profesional o empresarial del deudor concursado o con las necesidades del proceso productivo".⁵³

Desde nuestro punto de vista lo esencial no ha de ser que los bienes de que se trate resulten indispensables para garantizar la continuidad de la empresa, que es precisamente lo que parece exigir el art. 55 de la Ley Concursal. Lo que se requiere es que dichos bienes sean útiles y se destinen a su normal desarrollo. En este sentido el art. 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) contiene una definición genérica de bienes afectos a través de la cual se están designando a aquellos elementos patrimoniales que sirven para la obtención de los respectivos rendimientos.⁵⁴

⁵⁰ La Administración tributaria podría, a lo sumo, ejercer (como todo acreedor concursal) acciones de reintegración de la masa y/o de rescisión de contratos realizados fraudulentamente en perjuicio del interés del concurso y/o del interés público que ellas representan. De cualquier manera, y tal como ha señalado SÁNCHEZ PINO, A. J., "Las deudas tributarias de la masa en el nuevo concurso de acreedores", *Gaceta Fiscal*, núm. 246, 2005, pág. 54, parece difícil que puedan llegar a perderse bienes o derechos asegurados con embargo o garantía real y, sobre todo, que se ejerzan contra la Hacienda Pública acciones de rescisión y/o reintegración por causa de embargos o garantías constituidos a su favor en perjuicio de otros acreedores. Dentro de la doctrina mercantilista la posición privilegiada de las deudas de la masa ha sido objeto de análisis, entre otros, en los trabajos de BELTRÁN SÁNCHEZ, E., *Las deudas de la masa*, Real Colegio de España, Bolonia, 1986, págs. 103 y ss. e "Hipoteca, ejecución separada y reintegración de la masa", en la obra colectiva *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, Civitas, Madrid, 1996, págs. 3485 y ss.

⁵¹ Téngase presente a este respecto también que el procedimiento de apremio resulta paralizado, no pudiendo admitirse su continuidad pero sin llegar al embargo y a la enajenación ya que, de lo contrario, habría que estimar que tras la providencia de apremio procede únicamente la paralización.

⁵² Cuestión distinta será que, dentro de la discrecionalidad que caracteriza a la actuación judicial, el juez determine en cada caso, teniendo en cuenta la concreta situación de la empresa, qué bienes afectos son imprescindibles para continuar la actividad y cuales no, autorizando o, en su caso, denegando la ejecución separada de los mismos.

⁵³ Siguiendo este razonamiento el Juzgado de lo Mercantil de Madrid estimó en el citado Auto que tiene la consideración de afecto un inmueble que constituya la única sede física de una sociedad y que, en el supuesto de autos, representaba además la morada del administrador de la entidad.

⁵⁴ Y, al amparo de este criterio, cabría estimar que la sede física de una entidad cumple con el requisito de proporcionar utilidad, al destinarse al normal desarrollo de la actividad de aquella, al margen de que resulte posible continuar con el curso de la misma en el supuesto de que se procediese a su enajenación. Véanse igualmente a este respecto los arts. 11 a 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, quizás la razón de ser de la amplitud del concepto incluido en el art. 56 de la Ley Concursal venga determinada por la propia finalidad del referido precepto, que no persigue impedir el desarrollo de la ejecución separada, sino tan sólo demorarla en el tiempo. Téngase presente además que el apartado segundo del citado precepto faculta para la continuación de las actuaciones ya iniciadas por los acreedores en el hipotético caso de que, al tiempo de la declaración del concurso, se encontrasen publicados ya los anuncios de subasta del bien o derecho afecto. Ahora bien, dicha continuación únicamente resultará posible en la medida en que la ejecución no recaiga sobre bienes o derechos necesarios para la continuidad de la actividad del deudor. Y ello debido a que lo que se persigue es la paralización de una ejecución ya iniciada y bastante avanzada, habiendo sido publicados ya los anuncios de subasta.

Por otra parte, y de acuerdo con lo establecido en el art. 57 de la Ley Concursal, queda sometida a la jurisdicción de juez del concurso cualquier eventual ejecución sobre bienes afectos que se inicie o que se reanude en cumplimiento de lo previsto en el art. 56 de la Ley. De este modo, y a instancia de parte, el juez habrá de pronunciarse sobre la ejecución seguida por la Hacienda a través del oportuno procedimiento de apremio.

En el supuesto de que se aprobase el convenio en el plazo anteriormente indicado con la adhesión de las Administraciones tributarias habría que atender a aquél para concretar la vida de los créditos asegurados con embargo o garantía pendientes de ejecución⁵⁵. Piéns-

⁵⁵ El voto a favor de la Hacienda Pública podrá ser de carácter global o referirse únicamente a acuerdos concretos sobre créditos determinados. E igualmente podrá afectar, dependiendo de la propuesta de convenio, al crédito asegurado pero no a la garantía; o bien a esta última, liberando total o parcialmente el bien afecto, pero no al crédito asegurado; incluso podría afectar a ambos (crédito y garantía), por igual o en diferente medida. En todo caso los créditos con privilegio especial afectados por el convenio quedan extinguidos en la parte que alcance la quita, aplazados por el tiempo de espera y afectados por el contenido del convenio.

ese que el derecho de abstención de la Hacienda Pública no le impide adherirse al convenio, afectándole por la parte privilegiada de sus créditos. Y, por la parte no privilegiada de los mismos, el convenio le vinculará como a cualquier otro acreedor.⁵⁶

De este modo una vez firmado el convenio y afectando éste a los créditos tributarios asegurados con embargo o con garantía real, las quitas y/o esperas pospondrán y/o rebajarán aquellos en la medida acordada, paralizándose la ejecución de bienes en la confianza de que el deudor concursado pueda cumplir con el conjunto de sus obligaciones, incluidas las tributarias. Lógicamente si el deudor incumpliera el convenio tendría lugar el resurgimiento de los créditos (incluidos los tributarios), finalizando la espera y recobrando su vigencia la quita aprobada en su día. La declaración mediante resolución judicial del incumplimiento del convenio en la sentencia que resuelva el incidente de solicitud de declaración de incumplimiento supondría la rescisión de éste y la desaparición de los efectos sobre los créditos a que se refiere el art. 136 de la Ley Concursal así como de aquellos otros efectos que hubiera producido sobre las garantías. Procedería así de oficio la apertura de la fase de liquidación por haberse declarado mediante resolución judicial firme el incumplimiento del convenio.

Prevé además el art. 155.3 de la Ley Concursal la posibilidad de que se proceda a la enajenación de un bien o derecho afecto a un privilegio especial, a solicitud de la administración concursal y previa audiencia de los interesados, autorizándose la subsistencia del gravamen y produciéndose la subrogación del adquirente en la obligación del deudor. Ahora bien, ¿no choca lo señalado en el citado precepto con la indisponibilidad del crédito tributario prevista

⁵⁶ En determinados casos el referido convenio podrá incluir, además, condiciones especiales de trato para los créditos privilegiados de la Hacienda Pública.

en el art. 18 de la LGT o, más precisamente, con la imposibilidad de alterar los elementos de la obligación tributaria en virtud de pactos o convenios de los particulares establecida en el art. 17.4 de dicha Ley?

En nuestra opinión la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa ya que, tal y como establece el propio art. 77.2 de la Ley 58/2003, los créditos tributarios se hallan sometidos a lo dispuesto en la Ley Concursal. Téngase presente, además, que la deuda en cuestión ha de ser satisfecha por el adquirente, no operando en ningún momento su condonación. En otras palabras, su cobro se producirá en todo caso, si bien la satisfacción se llevará a cabo por un sujeto distinto de aquél que puso de manifiesto la capacidad económica (el adquirente), que tiene ya conocimiento de la deuda en el instante de acometer la compra de los bienes, habiendo sido tomada en consideración esta circunstancia de cara a la fijación del precio.⁵⁷

De cualquier manera, si se forzase la liquidación de la empresa dentro del plazo del año anteriormente indicado por imposibilidad acreditada de alcanzar un convenio aceptable por los interesados y, dada la inviabilidad de la empresa, entraríamos dentro la fase de liquidación colectiva, judicialmente dirigida y proyectable sobre los créditos tributarios con privilegio especial. Tiene lugar así una ejecución colectiva y judicial, sin perjuicio de que el juez pueda autorizar que se forme pieza separada para la ejecución de determinados bienes.

Dada esta situación no cabe ya el ejercicio de acciones a favor de ejecuciones separadas por parte de los acreedores que no las iniciaron antes de de-

clararse el concurso, perdiéndose así el derecho a accionar por separado. Y tampoco resultaría posible el ejercicio de acciones en favor de ejecuciones separadas de acreedores que las hubiesen iniciado antes de declararse el concurso quedando paralizadas por éste y no habiéndose reanudado antes de abrirse la liquidación.

La ejecución presenta un carácter colectivo y acumulado, siguiéndose al margen de ella exclusivamente aquéllas que, habiéndose iniciado antes de la declaración del concurso, se reanudaron con autorización judicial antes de abrirse la liquidación.

Con motivo de la apertura de la liquidación se produciría el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados y la conversión en dinero de aquellos que consistan en otras prestaciones. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 57.3 de la Ley Concursal aquellos acreedores que, vencido y exigible su derecho, inicien las actuaciones para la realización de su garantía real después de abierta la fase de liquidación no tienen derecho a seguir el procedimiento separado. Y tampoco los acreedores que no hubieran ejercido, pudiendo haberlo hecho, sus acciones antes de la declaración de concurso, quedando afectadas las mismas por la paralización hasta la apertura de la fase de liquidación.⁵⁸

En suma, el transcurso del plazo de un año sin haberse alcanzado un convenio determinaría la apertura obligada de la fase de liquidación, con la consiguiente ejecución de las garantías reales en los términos indicados. Ha de ser el juez quien determine si la ejecución debe continuar en sede judicial o si, por el contrario, ha de acudir a la vía extrajudicial y, más precisamente, tratándose de créditos tributarios, a la vía administrativa-tributaria.

⁵⁷⁾ Así las cosas podría estimarse, como bien ha señalado RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los procesos concursales*, ob. cit., pág. 55, que es el deudor el que, desde un punto de vista estrictamente económico, termina efectuando el pago del tributo.

⁵⁸⁾ Las actuaciones suspendidas se reanudarían acumulándose al procedimiento de ejecución colectiva como pieza separada.

De acuerdo con lo establecido en el art. 57.1 de la Ley Concursal, las actuaciones de ejecución o de realización de las garantías reales han de acomodarse a las normas propias del procedimiento judicial o extrajudicial que corresponda, normas que rigen igualmente la competencia del órgano actuante. Tiene lugar así la venta del bien o derecho en que consista la garantía para aplicar el precio obtenido al pago del acreedor asegurado del principal de su crédito, de los intereses devengados amparados por la garantía y de las costas y gastos soportados en la cuantía cubierta por la garantía, con preferencia a cualquier otra finalidad.

La ejecución de las garantías reales resulta proce-

dente para el pago de las deudas garantizadas que resulten incumplidas en el momento fijado para su satisfacción. En el título constitutivo de la obligación asegurada o en el constitutivo de la garantía habrá de resultar fijado el instante del cumplimiento. Y, cualquiera que sea la fecha establecida en el título, la apertura de la fase de liquidación en el concurso provocará el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados cuyo vencimiento estuviese todavía pendiente según el título. Desde la apertura de la fase de liquidación podrán ejercerse todas aquellas actuaciones que resulten necesarias para asegurar obligaciones concursales cuyo ejercicio no se hubiese iniciado o no se hubiese podido iniciar con anterioridad.

R

Referencias

PROYECTO DE CÓDIGO DE CONDUCTA REVISADO PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL CONVENIO RELATIVO A LA SUPRESIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN CASO DE CORRECCIÓN DE LOS BENEFICIOS DE EMPRESAS ASOCIADAS

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS(*): COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO

RELATIVA A LAS ACTIVIDADES DEL FORO CONJUNTO DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DURANTE EL PERIODO COMPRENDIDO ENTRE MARZO DE 2007 Y MARZO DE 2009 Y LA PROPUESTA CONEXA DE CÓDIGO DE CONDUCTA REVISADO PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL CONVENIO DE ARBITRAJE (90/436/CEE DE 23 DE JULIO DE 1990) {SEC (2009) 1168} - {SEC (2009) 1169}

1. FINALIDAD Y CONTEXTO

1. Los precios de transferencia son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes materiales e intangibles o proporciona servicios a sus empresas asociadas. Existe un principio fundamental, a efectos tributarios, según el cual las condiciones en que se realizan esas transferencias no deben diferir de las que se establecerían entre empresas no asociadas. Dicho principio, que se denomina principio de plena competencia (arm's length principle) y que está internacionalmente reconocido, si bien no se aplica de forma universal, se contempla en el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Esta Organización ha elaborado directrices¹ para la

aplicación del principio de plena competencia a fin de evaluar los precios de transferencia entre empresas asociadas.

2. En el ámbito de la Unión Europea, todos los Estados miembros reconocen y aplican el principio de plena competencia y las directrices conexas de la OCDE. No obstante, la interpretación y aplicación de las mencionadas directrices pueden variar dependiendo de los países. Esas diferentes interpretaciones pueden ser fuente de incertidumbre para los contribuyentes y podrían afectar asimismo al correcto funcionamiento del mercado interior, en la medida en que los mismos beneficios podrían gravarse por partida doble, dando lugar a la denominada doble imposición.

(*) Bruselas, 14.9.2009 / COM(2009) 472 final

¹ «Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias».

3. En el contexto del mercado interior, reviste una importancia fundamental eliminar rápida y eficazmente cualquier doble imposición que pueda producirse como consecuencia de una corrección de los precios de transferencia o de la diferente interpretación de las directrices de la OCDE. Debido a ello, en 1990, todos los Estados miembros de la Unión Europea adoptaron un Convenio Multilateral relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (denominado, en lo sucesivo, el «Convenio de Arbitraje» o el «CA²»).
4. A raíz de una comunicación publicada en 2001³ por la Comisión, ésta creó, en octubre de 2002, un grupo de expertos denominado Foro Conjunto de la UE sobre Precios de Transferencia (en lo sucesivo, «el Foro»). La misión de este Foro es aportar soluciones pragmáticas a los problemas derivados de la aplicación del principio de plena competencia y garantizar la supresión de cualquier doble imposición que pueda producirse.
5. La Comisión ha informado en tres ocasiones de las actividades del Foro mediante sendas Comunicaciones. La primera Comunicación⁴ presentaba un Código de Conducta⁵ en relación con el Convenio de Arbitraje, mediante el que se trataba de garantizar una aplicación más eficaz de dicho Convenio. La segunda Comunicación⁶,

por su parte, contenía otro Código de Conducta⁷ sobre los requisitos documentales para los precios de transferencia en la Unión (Documentación de los precios de transferencia en la UE). Mediante este segundo Código se trataba de garantizar un enfoque coherente a través de la determinación del tipo de documentación que los Estados miembros debían solicitar y aceptar a efectos del establecimiento de sus propias normas en materia de precios de transferencia. La tercera Comunicación⁸ ofrecía directrices para los acuerdos previos sobre precios de transferencia (APP) en la Unión Europea. Los acuerdos previos se consideran una herramienta eficaz para evitar litigios, puesto que aportan de antemano garantías sobre la metodología de fijación de los precios de transferencia.

6. La presente Comunicación, cuarta de la serie, informa sobre las actividades del Foro a lo largo de los dos últimos años y presenta, en anexo, un Código de Conducta revisado para la aplicación del Convenio de Arbitraje. A raíz de un ejercicio de control de la aplicación del actual Código de Conducta, se constató que el objetivo de tres años fijado en el mismo para la resolución de litigios era difícil de cumplir y que era preciso aclarar en mayor medida ese proceso para facilitar la resolución en el plazo previsto. Por consiguiente, se proponen algunas modificaciones a fin de aportar las aclaraciones necesarias en relación con determinadas disposiciones del Convenio de Arbitraje.

² DO L 225 de 20.8.1990 – Convenio 90/436/CEE.

³ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social: «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales - Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria» - COM (2001) 582 final, 23.10.2001.

⁴ DO C 122 de 30.4.2004, p. 45.

⁵ DO C 176 de 28.7.2006, p. 8.

⁶ DO C 49 de 28.2.2006, p. 23.

2. ACTIVIDADES DEL FORO CONJUNTO DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE MARZO DE 2007 Y MARZO DE 2009

⁷ DO C 176 de 28.7.2006, p. 1.

⁸ COM (2007) 71 final de 28.2.2007.

7. Durante el periodo mencionado el Foro adoptó dos informes: el primero, sobre imposición de sanciones y precios de transferencia, adoptado por unanimidad, y el segundo, sobre interpretación de algunas disposiciones del Convenio de Arbitraje, con respecto al cual se emitieron algunas reservas en lo relativo a la subcapitalización. Dichos informes se adjuntan como documentos de trabajo a la presente Comunicación. Las recomendaciones del Foro, incluidas en el informe sobre la interpretación de algunas disposiciones del Convenio de Arbitraje, han sido incorporadas al Código de Conducta revisado para la aplicación del Convenio de Arbitraje, que se adjunta en anexo a la presente Comunicación.

2.1. Conclusiones del Foro en relación con la imposición de sanciones y los precios de transferencia

8. En el primer programa de trabajo del Foro, se reconoció que la cuestión de la imposición de sanciones revestía gran importancia para las empresas multinacionales. Este tema ha sido abordado en dos ocasiones por el Foro, la primera, en el marco del estudio llevado a cabo por el profesor Maisto, uno de sus miembros, a fin de evaluar mejor la aplicación de sanciones por parte de los Estados miembros de la UE, y la segunda, con motivo de la discusión sobre los requisitos documentales relacionados con los precios de transferencia.

9. Estos trabajos confirmaron que los Estados miembros de la UE cuentan con normas destinadas a garantizar el respeto, por parte de los contribuyentes, de la legislación nacional en materia tributaria. Tales normas pueden variar significativamente de un Estado miembro a otro. En el ámbito de los precios de transferencia, se suelen aplicar sanciones en caso de incumplimiento de

los requisitos en materia de documentación, de falta de cooperación por parte de los contribuyentes o de infravaloración de los beneficios.

10. Las sanciones pueden ser de carácter pecuniario, por ejemplo, un recargo o impuesto adicional exigido como consecuencia de un pago tributario deficitario y que se añadirá al importe ya pagado, o de otro tipo, consistiendo, por ejemplo, en la inversión de la carga de la prueba cuando el contribuyente no haya actuado de buena fe.

11. Debe establecerse siempre una distinción entre las sanciones y los intereses de demora en el pago del impuesto, que se cobran como compensación del valor temporal del dinero.

12. Por lo que respecta a las sanciones relacionadas con la documentación relativa a los precios de transferencia, el Foro consideró que la cuestión se abordaba ya en el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia, en el que se efectuaba la siguiente recomendación:

«Los Estados miembros se abstendrán de imponer cualquier sanción relacionada con la documentación a los contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente, tal y como se describe en el anexo, o las exigencias nacionales en materia de documentación de cualquier Estado miembro y que utilicen debidamente dicha documentación para determinar si sus precios de transferencia respetan las condiciones de plena competencia.

...

Los contribuyentes no se exponen a ninguna sanción por falta de cooperación si han acordado

adoptar el enfoque de la DPT UE y proporcionan, de manera razonable y en un plazo aceptable, a raíz de una petición específica o durante un control fiscal, información o documentación adicional respecto a la contemplada en la DPT UE a que se refiere el apartado 18.».

13. Considerando que los regímenes de sanciones se contemplan en el Derecho interno y reconociendo que los Estados miembros de la UE no suelen aplicar regímenes de sanciones diferentes en relación con las correcciones de los precios de transferencia, el Foro señaló que la interacción de los precios de transferencia con las sanciones era una cuestión que debía de tratarse en el marco de los regímenes de sanciones vigentes en los Estados miembros.

14. No obstante, el Foro llegó a las siguientes conclusiones:

(a) En relación con las sanciones correspondientes a las correcciones de los precios de transferencia, el Foro reconoció que la fijación de los precios de transferencia no es una ciencia exacta, y que, generalmente, existen varias ES ó ES posibilidades para calcular el precio de plena competencia. Así pues, las administraciones tributarias no deberían imponer sanciones automáticamente, sin tener en cuenta las circunstancias del caso, y por el mero hecho de que los precios de transferencia hayan resultado incorrectos.

(b) Por lo que respecta al levantamiento o a la reducción de las sanciones cuando el caso haya sido objeto de un procedimiento amistoso en virtud de un convenio sobre doble imposición o de un procedimiento arbitral en el marco del Convenio de Arbitraje, en la práctica, las sanciones se reducen o se levantan tras la re-

visión a la baja de una cuantía previamente acordada entre el contribuyente y la administración tributaria, o tras un acuerdo entre las administraciones tributarias que participan en el procedimiento amistoso o el procedimiento arbitral a fin de reducir la corrección de los precios de transferencia. El Foro consideró adecuado reiterar que la sanción debía reducirse proporcionalmente a la revisión a la baja, lo que ajustaría dicha sanción a los precios de transferencia definitivos acordados. Sin embargo, éste no será necesariamente el caso cuando se trate de sanciones penales o sanciones consideradas graves en virtud del Convenio de Arbitraje.

(c) Por último, el Foro concluyó que por lo que respecta al Convenio de Arbitraje y a la posibilidad de denegar el acceso al mismo en caso de sanción grave, la cuestión debía abordarse en el informe relativo al Convenio de Arbitraje (véase a continuación la sección 2.2., apartado 17).

2.2. Conclusiones del Foro en relación con la interpretación de algunas disposiciones del Convenio de Arbitraje

15. El primer Código de Conducta tenía por objeto garantizar una aplicación más efectiva y uniforme del Convenio de Arbitraje por todos los Estados miembros de la UE, así como establecer procedimientos que permitieran un avance progresivo y oportuno a lo largo de las sucesivas etapas de dicho Convenio. El Código de Conducta incluía asimismo una recomendación a los Estados miembros de la UE sobre la suspensión del ingreso de la deuda tributaria durante los procedimientos de resolución de litigios transfronterizos.

16. Basándose en la experiencia acumulada desde la adopción del primer Código de Conducta en 2004, los miembros del Foro consideraron que podría ser útil adoptar un enfoque común respecto de la interpretación de algunas disposiciones. Las cuestiones específicamente señaladas eran las siguientes: sanciones graves, ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje (en casos triangulares de precios de transferencia y en casos de subcapitalización), intereses cobrados/abonados por las administraciones tributarias cuando se trata de un caso en el marco del Convenio de Arbitraje, funcionamiento de dicho Convenio (disposiciones en materia de plazos para la creación de la comisión consultiva, criterios para determinar la independencia de las personalidades independientes), fecha a partir de la cual un asunto es admisible en virtud del Convenio de Arbitraje, e interacción entre el Convenio de Arbitraje y los procedimientos contenciosos nacionales.
17. El Foro abordó el tema de las sanciones graves, a que se refiere el artículo 8, apartado 1, del CA. En virtud de dicho artículo, el contribuyente puede verse denegado el acceso al CA cuando pueda ser objeto de una sanción grave. El artículo ES 7 ES mencionado se complementa con declaraciones unilaterales de los Estados miembros sobre lo supuestos que consideran una sanción grave. Algunos Estados miembros reconocen ahora que sus declaraciones unilaterales no recogen sanciones que deberían considerarse graves. Por otro lado, desde 1995, las administraciones tributarias han adquirido mayor experiencia en materia de litigios sobre precios de transferencia y, en la práctica, el acceso al Convenio de Arbitraje se ha denegado en contadas ocasiones. Por consiguiente, el Foro concluyó que las sanciones graves sólo deben aplicarse en casos excepcionales, como el de fraude, e invitó a los Estados miembros a plasmar mejor esta conclusión en sus declaraciones unilaterales.
18. El Foro examinó la medida en que el ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje cubre los casos de subcapitalización. Se reconoció unánimemente que las correcciones de los tipos de interés de los préstamos entre empresas asociadas se inscriben en el ámbito de aplicación del Convenio. Sin embargo, los miembros representantes de las administraciones tributarias expresaron opiniones diferentes por lo que respecta a la cuestión concreta de si las correcciones del importe de un préstamo también están cubiertas por el Convenio, lo que, a su vez, lleva a plantear cuestiones más amplias en relación con la capacidad general de endeudamiento. Esta cuestión es particularmente delicada si se considera que la corrección de los beneficios relacionada con una subcapitalización se deriva de la aplicación de las normas de los Estados miembros sobre lucha contra las prácticas abusivas y no de sus normas generales sobre plena competencia, como han puesto de manifiesto una serie de reservas formuladas con respecto a la aplicación de las normas de lucha contra las prácticas abusivas en la recomendación del Foro.
19. La gran mayoría de los Estados miembros concluyó que el Convenio de Arbitraje abarca los casos de subcapitalización ya que en él se dice expresamente que «las dos empresas, en sus relaciones comerciales o financieras, estén vinculadas por condiciones acordadas o impuestas...». Por consiguiente, el Convenio de Arbitraje cubre las correcciones relacionadas con las condiciones acordadas o impuestas en relación con los tipos de interés, el importe del préstamo o la capacidad de endeudamiento. Una nutrida minoría no estuvo de acuerdo con esta conclusión,

argumentando que la aplicación de las normas contra las prácticas abusivas y la aplicación del principio de plena competencia a una transacción financiera son dos conceptos diferentes y que, por tanto, las correcciones relacionadas con el importe del préstamo y la capacidad de endeudamiento no se inscriben en el ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje.

20. Basándose en el texto del Convenio de Arbitraje, la Comisión opina que la formulación del artículo 4, apartado 1, es lo suficientemente amplia para abarcar todos los aspectos relacionados con las normas sobre subcapitalización, ya se trate de los tipos de interés o del importe del préstamo, puesto que todos esos aspectos afectan en definitiva a los beneficios de las empresas asociadas.

21. Cabe señalar que el Tribunal de Justicia Europeo, al aplicar el principio de plena competencia, también hace referencia a los diferentes aspectos de las normas en materia de subcapitalización⁹. Por lo que respecta específicamente a las correcciones derivadas total o parcialmente de la aplicación de la legislación nacional contra el fraude, exclusivamente en situaciones transfronterizas, la Comisión concluye, basándose en la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia y con arreglo al razonamiento parcialmente desarrollado ya en su comunicación sobre las medidas de lucha contra las prácticas abusivas¹⁰, que dichas correcciones deberían limitarse a aquellas transacciones que constituyan, total o parcialmente, montajes puramente artificiales. Además, la norma debería servir exclusivamente para fijar el precio justo de la transacción.

⁹ Véase en particular el apartado 81 del asunto C-524/04, *Thin Cap GL*, de 13.3.2007.

¹⁰ 10 DO C 106 de 26.4.2008, p. 13.

22. Dado que el Convenio de Arbitraje cubre las correcciones basadas en la aplicación del principio de plena competencia, no debería haber ningún motivo para impedir la aplicación del mismo en las circunstancias descritas anteriormente. Por consiguiente, la Comisión anima a todas las administraciones tributarias a que acepten esta interpretación a fin de brindar el mayor acceso posible a las ventajas que se derivan de la aplicación de dicho Convenio.

23. El Foro estudió la aplicación del actual Convenio de Arbitraje y del Código de Conducta conexo a los casos de doble imposición derivados de la participación de más de dos partes de la Unión Europea en una transacción. Al examinar esta cuestión, se observó que era necesario pactar una definición sobre este supuesto y se acordó la siguiente: *por caso triangular se entenderá aquel en que dos Estados miembros que participen en un procedimiento amistoso no puedan resolver plenamente un problema de doble imposición que surja en relación con los precios de transferencia mediante la aplicación del principio de plena competencia debido a que una empresa asociada -conforme a la definición del Convenio de Arbitraje- establecida en un tercer Estado miembro e identificada por las autoridades competentes de los dos Estados miembros anteriores (basándose en un análisis de comparabilidad que incluya un análisis funcional y otros elementos factuales conexos) haya influido significativamente en la obtención de un resultado contrario a dicho principio a través de una cadena de transacciones relevantes o de relaciones comerciales o financieras, y que sea reconocido como tal por el contribuyente que sufra la doble imposición y haya requerido la incoación del procedimiento amistoso.*

24. El Foro convino en que los litigios relacionados con los precios de transferencia en los casos triangulares en que estén implicadas exclusivamente autoridades competentes de la UE debían inscribirse en el ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje. El Foro examinó asimismo las orientaciones prácticas que podían brindarse para facilitar la resolución de tales casos.
25. Teniendo en cuenta la recomendación incluida en el primer Código de Conducta de suspender la recaudación de la deuda tributaria durante el procedimiento amistoso, el Foro examinó la posibilidad de suspender el cobro de intereses durante dicho procedimiento. Todas las administraciones tributarias coincidieron en que el contribuyente no debía resultar negativamente afectado por la existencia de distintos planteamientos en lo que se refiere al cobro y al reembolso de intereses durante el periodo que se tarde en completar el procedimiento amistoso. Así pues, el Foro recomendó a los Estados miembros que aplicaran uno de los siguientes enfoques: 1) recaudación y devolución del impuesto sin cobro de intereses; 2) recaudación y devolución del impuesto con cobro de intereses; 3) tratamiento diferenciado de cada caso concreto por lo que respecta al cobro y a la devolución de intereses (en su caso, durante el procedimiento amistoso). Mediante la discusión y la adopción del enfoque más apropiado basándose en las tres opciones descritas, las autoridades competentes tienen la oportunidad de evitar que el contribuyente se vea afectado negativamente por los distintos enfoques aplicados en relación con el cobro de intereses durante las negociaciones enmarcadas en un procedimiento amistoso. La Comisión preconiza que se adopte el procedimiento mencionado.
26. El Convenio de Arbitraje tenía por objeto facilitar la resolución de litigios en un plazo de tres años. El análisis de los datos estadísticos¹¹ ha puesto de manifiesto que, con demasiada frecuencia, la resolución de los casos rebasa este plazo. Se ha considerado que una de las principales deficiencias del proceso previsto en el Convenio de Arbitraje es la inexistencia de un plazo claro para la creación de la comisión consultiva prevista en el artículo 7, apartado 1, del mismo. A fin de resolver este problema, el Foro ha acordado que la comisión consultiva debe constituirse, a más tardar, en los seis meses siguientes a la expiración de la fase inicial del proceso del Convenio de Arbitraje, tal como se define en el artículo 7 del mismo.
27. Otro de los motivos de retraso es el logro de un acuerdo sobre si la personalidad independiente que participará en la comisión consultiva en calidad de miembro goza, efectivamente, de independencia. El Foro estuvo de acuerdo en que resultaría oportuno recurrir a una declaración normalizada. Se exigirá a las personalidades independientes seleccionadas para participar en la comisión que firmen una declaración aceptando su nombramiento y una declaración de independencia con respecto al caso concreto objeto de examen. Por otro lado, el Foro convino en que no es preciso que las personalidades independientes sean nacionales del Estado de nombramiento o residan en él, aunque sí deben ser nacionales de un Estado contratante del Convenio de Arbitraje y residentes en su ámbito territorial de aplicación, definido en el artículo 16 del mismo.
28. El Foro puso asimismo en claro la fecha a partir de la cual un caso puede someterse al Convenio

¹¹⁾ Véase el documento de trabajo de los servicios de la Comisión.

de Arbitraje, una vez que un país se ha convertido en Parte del mismo.

El Foro concluyó que un caso queda cubierto por el Convenio de Arbitraje cuando la solicitud se presente dentro del plazo previsto en el artículo 6 del mismo, pero en una fecha posterior a la de la entrada en vigor de la adhesión al Convenio de nuevos Estados miembros, aun cuando la corrección corresponda a ejercicios fiscales anteriores.

29. El Foro realizó asimismo algunas aclaraciones respecto del artículo 7 del Convenio de Arbitraje y la interacción entre procedimientos amistosos y recursos judiciales.

Cada uno de los Estados miembros ha facilitado información a fin de aclarar su respectiva situación. En el anexo VIII del informe del Foro sobre la interpretación de algunas disposiciones del Acuerdo de Arbitraje puede encontrarse información adicional al respecto.

3. CONVENIO DE ARBITRAJE Y CUESTIONES CONEXAS

30. Por lo que respecta a la fase en que se encuentra la ratificación del Convenio relativo a la adhesión de los nuevos Estados miembros al Convenio de Arbitraje¹², dicha ratificación ha finalizado en 2009.

31. El 23 de junio de 2008, el Consejo adoptó una Decisión¹³ mediante la que se ampliaba el ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje a Bulgaria y Rumania.

La Decisión entró en vigor el 1 de julio de 2008.

32. Así pues, en la actualidad y de cara a sus futuras transacciones, los contribuyentes de casi todos los Estados miembros están cubiertos por el Convenio de Arbitraje. En la página de Internet del Consejo¹⁴ se dispone de información complementaria al respecto.

33. Los Estados miembros han aportado asimismo información sobre la aplicación de la recomendación relativa a la suspensión del ingreso de la deuda tributaria que se incluía en el Código de Conducta adoptado en 2004. A finales de marzo de 2009, todos los Estados miembros habían confirmado que esa suspensión ya era posible o lo sería próximamente. En el anexo IX del informe del Foro sobre la interpretación de algunas disposiciones del Acuerdo de Arbitraje puede encontrarse información adicional al respecto. Esta cuestión deberá ser objeto de ulterior seguimiento a fin de examinar cómo se está aplicando la suspensión en la práctica.

34. El ejercicio anual de control llevado a cabo a fin de examinar el número de casos pendientes en el marco del Convenio de Arbitraje de la UE ha revelado que el número de casos de doble imposición en relación con los precios de transferencia pendientes desde hace tiempo ha disminuido. La Comisión considera esta tendencia un signo de progreso.

35. No obstante, el cuadro muestra asimismo que el número de nuevos casos relacionados con los precios de transferencia sigue creciendo, por lo que la eliminación de la doble imposición en dichos casos requiere recursos que van en aumento.

¹²⁾ DO C 160 de 30.6.2005, pp. 1-22.

¹³⁾ DO L 174 de 3.7.2008, pp. 1-5.

¹⁴⁾ 14 http://www.consilium.europa.eu/cms3_Applications/applications/Accords/details.asp?cmsid=2_97&id=2004119&lang=en&doclang=en.

4. PROGRAMA DE TRABAJO ACTUAL Y FUTURO DEL FORO

36. El programa de trabajo adoptado en 2007 incluía los siguientes temas: servicios intragrupo, pequeñas y medianas empresas, acuerdos de contribución de costes, y seguimiento de los instrumentos adoptados. En 2008 el Foro comenzó a examinar la cuestión de los servicios intragrupo.

37. En un futuro, el Foro seguirá adelante con el proceso de control, examinando la aplicación del Código de Conducta relativo a la documentación sobre precios de transferencia, así como las directrices sobre los APP. El objetivo que se persigue es el de que los Estados miembros y los miembros del ámbito empresarial informen sobre la aplicación de los distintos instrumentos y sobre los problemas prácticos que ésta plantee. En el marco del próximo ejercicio de control se analizará el Código de Conducta relativo a la documentación sobre precios de transferencia, y los trabajos comenzarán en 2009.

38. Por lo que respecta al Convenio de Arbitraje, la Comisión señala que es preciso analizar más en profundidad los siguientes aspectos: la posibilidad de crear una secretaría permanente e independiente, así como la interacción entre el Convenio de Arbitraje y el artículo 25.5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.

5. CONCLUSIONES DE LA COMISIÓN

39. La Comisión desea agradecer a los miembros del Foro el trabajo desarrollado durante el periodo comprendido entre marzo de 2007 y marzo de 2009, en particular, su constructiva contribución a la formulación de recomendaciones pragmáticas con vistas a la resolución de los problemas planteados.

40. Mediante la elaboración de sus dos informes relativos, respectivamente, a la imposición de sanciones y a algunos aspectos del Convenio de Arbitraje, el Foro ha cumplido uno de los principales objetivos de su mandato, permitiendo una mejor aplicación de dicho Convenio. La Comisión desea resaltar asimismo la importancia de los anexos incluidos en esos informes, que aportan valiosa información de referencia.

41. La Comisión suscribe plenamente las conclusiones y sugerencias formuladas por el Foro en sus informes sobre imposición de sanciones y precios de transferencias y sobre la interpretación de algunas de las disposiciones del Convenio de Arbitraje.

Basándose en los mismos, la Comisión ha elaborado la propuesta de Código de Conducta revisado relativo al Convenio de Arbitraje que figura en anexo.

42. La Comisión opina que, una vez adoptadas por los Estados miembros, las recomendaciones que se incluyen en la propuesta de Código de Conducta revisado mejorarán la eficiencia del instrumento, lo que debería conducir a una resolución más rápida de los litigios en materia de precios de transferencia.

43. Por consiguiente, la Comisión invita al Consejo a que respalde la propuesta de Código de Conducta revisado sobre el Convenio de Arbitraje e insta a los Estados miembros a que incorporen rápidamente las nuevas recomendaciones a su legislación nacional o a sus disposiciones administrativas. Asimismo, se invita a los Estados miembros a que asignen recursos suficientes a la resolución de litigios en materia de precios de transferencia de forma que éstos puedan resolverse con celeridad.

44. La Comisión observa que el Código de Conducta para la aplicación del Convenio de Arbitraje contempla un procedimiento de control, que ha conducido a la formulación de recomendaciones a fin de mejorar el proceso de dicho Convenio. Considera que el aumento del número de casos nuevos sometidos al proceso del Convenio de Arbitraje contribuye a reducir la doble imposición dentro del mercado interior y revela una mayor confianza por parte de los contribuyentes en la eficacia de dicho proceso de Convenio de Arbitraje.
45. No obstante, la Comisión reconoce que, a la luz de la experiencia que se adquiriera en el futuro, podría ser preciso efectuar ulteriores revisiones y actualizaciones del Código, por lo que continuará controlando el funcionamiento del Convenio de Arbitraje con el fin de proponer las mejoras que juzgue necesarias, atendiendo, en particular, a las pautas que se observen en la resolución de los casos y a las novedades que se produzcan a escala internacional con respecto a la resolución de litigios mediante arbitraje.
46. Por lo que respecta a los litigios relativos a la subcapitalización, la Comisión opina que puesto que el Convenio de Arbitraje alude a los beneficios derivados de las relaciones comerciales y financieras sin tratar de establecer diferencias entre los distintos tipos de beneficios, las correcciones relativas a la subcapitalización quedan cubiertas por el Convenio en todos sus aspectos. Aunque la Comisión valora el que se haya acordado que los tipos de interés están cubiertos por el Convenio de Arbitraje, observa que la disparidad de interpretaciones respecto de si el importe de los préstamos está cubierto o no por dicho Convenio provoca incertidumbre, incrementa las cargas derivadas del cumplimiento y puede conducir a la doble imposición. Por consiguiente, se

invita a los Estados miembros a que consideren la posibilidad de permitir que se recurra al Convenio de Arbitraje en relación con los citados aspectos de los litigios relativos a la subcapitalización, a fin de eliminar la doble imposición.

47. Se invita asimismo a los Estados miembros a que modifiquen sus declaraciones unilaterales relativas a la definición del término «sanción grave» a fin de circunscribirlo mejor y plasmar en mayor medida la recomendación del Foro, según la cual, sólo debería imponerse una sanción grave en casos excepcionales, como el de fraude.
48. Se solicita a los Estados miembros que, cada dos años, presenten a la Comisión informes sobre las medidas que hayan adoptado a fin de aplicar el presente Código de Conducta revisado y su funcionamiento práctico. Basándose en dichos informes, la Comisión evaluará periódicamente el Código de Conducta.

ANEXO

PROYECTO DE CÓDIGO DE CONDUCTA REVISADO PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL CONVENIO RELATIVO A LA SUPRESIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN CASO DE CORRECCIÓN DE LOS BENEFICIOS DE EMPRESAS ASOCIADAS

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA Y LOS REPRESENTANTES DE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS, REUNIDOS EN EL CONSEJO,

Visto el Convenio de 23 de julio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (el «Convenio de Arbitraje»),

RECONOCIENDO la necesidad de que tanto los Estados miembros como los contribuyentes dispongan

de normas más detalladas para aplicar eficazmente el Convenio mencionado,

TENIENDO EN CUENTA la Comunicación de la Comisión de XXX relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia durante el periodo comprendido entre marzo de 2007 y marzo de 2009, basada en los informes de dicho Foro relativos a las sanciones y los precios de transferencia y a la interpretación de algunas disposiciones del Convenio de Arbitraje,

SUBRAYANDO que el Código de Conducta es un compromiso político y no afecta a los derechos ni a las obligaciones de los Estados miembros ni a los respectivos ámbitos de competencia de los Estados miembros y de la Comunidad resultantes del Tratado,

RECONOCIENDO que la aplicación del presente Código de Conducta no debe ser un impedimento para la búsqueda de soluciones a nivel más global,

SUSCRIBIENDO las conclusiones del informe del Foro relativo a las sanciones,

ADOPTAN EL SIGUIENTE CÓDIGO DE CONDUCTA REVISADO:

Sin perjuicio de los ámbitos de competencia respectivos de los Estados miembros y de la Comunidad, el presente Código de Conducta revisado se refiere a la aplicación del Convenio de Arbitraje y a determinadas cuestiones vinculadas con el procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición entre los Estados miembros.

1. Ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje

1.1 Casos triangulares UE relativos a los precios de transferencia

- a) A los fines del presente Código, se entenderá por «caso triangular UE» aquel en que, en la primera fase del procedimiento del Convenio de Arbitraje, dos autoridades competentes de la UE no puedan resolver plenamente un problema de doble imposición que surja en relación con un caso de precios de transferencia mediante la aplicación del principio de plena competencia debido a que una empresa asociada establecida en otro u otros Estados miembros e identificada por ambas autoridades competentes (basándose en un análisis de comparabilidad que incluya un análisis funcional y otros elementos factuales conexos) haya influido significativamente en la obtención de un resultado contrario a dicho principio a través de una cadena de transacciones relevantes o de relaciones comerciales o financieras, y que sea reconocido como tal por el contribuyente que sufra la doble imposición y haya solicitado la aplicación de las disposiciones del Convenio de Arbitraje.
- b) El ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje abarca todas las transacciones comunitarias en el marco de casos triangulares entre Estados miembros.

1.2 Subcapitalización

El Convenio de Arbitraje alude claramente a los beneficios derivados de relaciones comerciales o financieras, pero no trata de establecer diferencias entre esos tipos específicos de beneficios. Por lo tanto, las correcciones efectuadas con respecto a los beneficios derivados de relaciones financieras, incluidos los préstamos y las condiciones asociadas a los mismos, y basadas en el principio de plena competencia deben considerarse incluidas en el ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje.

2. Admisibilidad de un caso

Sobre la base del artículo 18 del Convenio de Arbitraje, se recomienda a los Estados miembros que consideren un caso cubierto por dicho Convenio cuando la solicitud se presente en el plazo oportuno, tras la fecha de entrada en vigor de la adhesión de un nuevo Estado miembro al Convenio de Arbitraje, aun cuando la corrección corresponda a ejercicios fiscales anteriores.

3. Sanciones graves

Dado que el artículo 8, apartado 1, otorga cierta flexibilidad a la hora de denegar el acceso al Convenio de Arbitraje como consecuencia de la imposición de una sanción grave, y a la luz de la experiencia práctica adquirida desde 1995, se recomienda a los Estados miembros que aclaren o revisen las declaraciones unilaterales que incluyeron en el anexo del Convenio de Arbitraje a fin de reflejar mejor la idea de que las sanciones graves sólo deben aplicarse en casos excepcionales, como el de fraude.

4. Fecha de inicio del período de tres años (plazo para presentar un caso de conformidad con el artículo 6, apartado 1, del Convenio de Arbitraje)

Se considera que la fecha de inicio del período de tres años es la fecha de la «primera notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasiona o puede ocasionar una doble imposición con arreglo al artículo 1, por ejemplo debido a una corrección de los precios de transferencia».

En lo que se refiere a los casos relativos a precios de transferencia, se recomienda a los Estados miembros que apliquen también esta definición para determinar el período de tres años a que se refiere el artículo 25, apartado 1, del Modelo de Convenio

Fiscal de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y regulado en los convenios para evitar la doble imposición entre los Estados miembros de la UE.

5. Fecha de inicio del período de dos años (artículo 7, apartado 1, del Convenio de Arbitraje)

- (I) A efectos de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 1, del Convenio de Arbitraje, se considerará que se ha presentado un caso de conformidad con el artículo 6, apartado 1, cuando el contribuyente facilite la siguiente información:
 - a) identificación (como el nombre, la dirección y el número de identificación fiscal) de la empresa del Estado contratante que presenta una petición y de las demás partes implicadas en las transacciones pertinentes;
 - b) datos detallados de los hechos y circunstancias relevantes relativas al caso (incluidos los datos sobre las relaciones entre la empresa y las demás partes en las transacciones pertinentes);
 - c) identificación de los períodos impositivos afectados;
 - d) copias de la notificación del acto de liquidación, informe de la inspección fiscal o equivalente que den lugar a la alegada doble imposición;
 - e) datos de los recursos administrativos y/o judiciales iniciados por la empresa o las demás partes implicadas en las transacciones pertinentes y de las posibles resoluciones judiciales que hayan recaído sobre el caso;
 - f) exposición por parte de la empresa de las razones por las cuales considera que no se

han respetado los principios establecidos en el artículo 4 del Convenio de Arbitraje;

- g) compromiso por parte de la empresa de responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos razonables y apropiados hechos por una autoridad competente y a tener a disposición de las autoridades competentes la documentación relativa al caso;
 - h) cualquier información adicional específica solicitada por la autoridad competente en el plazo de dos meses a partir de la recepción de la solicitud del contribuyente.
- (II) El período de dos años empezará en la última de las siguientes fechas:
- a) fecha de la notificación del acto de liquidación, es decir, de la decisión final de la administración fiscal sobre la base imponible adicional, o equivalente;
 - b) fecha en que la autoridad competente recibe la solicitud y la información mínima mencionada en el punto 5, inciso i).

6. Procedimiento amistoso en el marco del Convenio de Arbitraje

6.1 Disposiciones generales

- a) De acuerdo con la OCDE, se aplicará el principio de plena competencia (arm's length principle), independientemente de las consecuencias fiscales inmediatas para cualquier Estado contratante.
- b) Los expedientes se resolverán lo más rápidamente posible, teniendo en cuenta la complejidad de los temas en el caso de que se trate.

- c) Se tendrán en cuenta todos los medios apropiados para conseguir un acuerdo amistoso lo antes posible, incluidas las reuniones cara a cara; si se estima oportuno, se invitará a la empresa a que exponga su punto de vista a su autoridad competente.
- d) Teniendo en cuenta las disposiciones del presente Código, debería alcanzarse un acuerdo amistoso en el plazo de dos años a partir de la fecha en que se haya presentado por primera vez el caso a una de las autoridades competentes, de conformidad con el punto 5, inciso ii), del presente Código. No obstante, se reconoce que en determinadas situaciones (por ejemplo, resolución inminente del caso, transacciones especialmente complejas o casos triangulares) puede resultar adecuado aplicar el artículo 7, apartado 4 (por el que se autoriza la ampliación de los plazos), a fin de acordar una pequeña prórroga.
- e) El procedimiento amistoso no impondrá costes de cumplimiento indebidos ni excesivos al solicitante ni a ninguna otra persona implicada en el caso.

6.2 Casos triangulares UE relativos a los precios de transferencia

- a) Tan pronto como las autoridades competentes de los Estados contratantes decidan que el caso examinado debe considerarse un caso triangular UE, invitarán sin dilación a la otra u otras autoridades competentes de la UE a sumarse al procedimiento y a los debates en calidad de observadores o de participantes activos para decidir de común acuerdo sobre el planteamiento que juzgan más indicado. A este efecto, habrá que compartir con la otra u otras autoridades competentes de la UE toda

la información pertinente, por ejemplo, mediante intercambios de datos. Se invitará a la otra u otras autoridades competentes a que admitan la implicación, posible o efectiva, de «su» contribuyente.

b) Con objeto de resolver el problema de doble imposición que se derive de casos triangulares UE en el marco del Convenio de Arbitraje, las autoridades competentes afectadas podrán aplicar uno de los planteamientos siguientes:

1. podrán optar por un enfoque multilateral (participación inmediata y total de todas las autoridades competentes afectadas); o
2. podrán decidir incoar un procedimiento bilateral cuyas partes serán las dos autoridades competentes que hayan identificado (basándose en un análisis de comparabilidad que incluya un análisis funcional y otros elementos factuales conexos) a la empresa asociada establecida en otro Estado miembro que ha contribuido de forma significativa a la obtención de un resultado contrario al principio de plena competencia a través de la cadena de transacciones pertinentes o de relaciones comerciales o financieras, y deberán invitar a la otra u otras autoridades competentes de la UE a participar en calidad de observadores en los debates entablados con motivo del procedimiento amistoso; o
3. podrán optar por iniciar más de un procedimiento bilateral de forma paralela y deberán invitar a la otra u otras autoridades competentes de la UE a participar en calidad de observadores en los respectivos debates entablados con motivo del procedimiento amistoso.

Se recomienda a los Estados miembros que, a fin de resolver este tipo de casos de doble imposición, apliquen el procedimiento multilateral. Ahora bien, deberá buscarse siempre la aceptación de todas las autoridades competentes, a la luz de los hechos o circunstancias específicos del caso. Si no resulta posible aplicar un enfoque multilateral y se incoan dos o (más) procedimientos bilaterales paralelos, todas las autoridades competentes afectadas deberán participar en la primera fase del procedimiento del Convenio de Arbitraje en calidad de Estados Contratantes del Convenio de Arbitraje inicial o en calidad de observadores.

c) Un observador podrá pasar a convertirse en participante activo dependiendo de la evolución de los debates y de las pruebas aportadas. Si la otra u otras autoridades competentes desean tomar parte en la segunda fase (arbitraje), deberán convertirse en participantes activos.

El hecho de que, durante toda la duración de los debates, la otra u otras autoridades competentes de la UE permanezcan simplemente como observadores no incidirá en la aplicación de las disposiciones del Convenio de Arbitraje (por ejemplo, en lo que respecta a los plazos y aspectos procedimentales).

Su participación en calidad de observador no vinculará a la otra u otras autoridades competentes al resultado final del procedimiento del Convenio de Arbitraje.

Todo intercambio de información que se lleve a cabo en el marco del procedimiento deberá atenerse a los requisitos y trámites legales y administrativos habituales.

- d) El contribuyente o contribuyentes deberán informar lo antes posible a la administración o administraciones tributarias afectadas de que pueden estar implicadas en el caso otra u otras partes en otro u otros Estados miembros.

Dicha notificación irá oportunamente seguida de una exposición de todos los hechos relevantes y de la presentación de documentos justificativos. Esta forma de proceder no sólo permitirá solucionar con mayor celeridad las cuestiones de doble imposición, sino que evitará también que este tipo de cuestiones queden sin resolver debido a la disparidad de los plazos de procedimiento en los distintos Estados miembros.

6.3 Funcionamiento práctico y transparencia

- a) A fin de minimizar los costes y los retrasos debidos a la traducción, el procedimiento amistoso, en especial el intercambio de posiciones, deberá realizarse en una lengua de trabajo común o con un método de efecto equivalente, si las autoridades competentes pueden llegar a un acuerdo en este sentido bilateral o multilateralmente.
- b) La autoridad competente a la que se haya presentado la petición mantendrá informada a la empresa que solicite el procedimiento amistoso de los avances significativos que le puedan afectar durante el procedimiento.
- c) Se garantizará la confidencialidad de la información sobre cualquier persona que esté protegida por un convenio fiscal bilateral o por el Derecho de un Estado contratante.
- d) En el plazo de un mes a partir de la recepción de la solicitud por parte del contribuyente

de que se incoe un procedimiento amistoso, la autoridad competente acusará recibo de la misma y, al mismo tiempo, informará a las autoridades competentes de los demás Estados contratantes implicados en el caso, adjuntando una copia de la solicitud del contribuyente.

- e) Si la autoridad competente considera que la empresa no ha presentado la información mínima necesaria para considerar iniciado un procedimiento amistoso de conformidad con el punto 5, inciso i), invitará a la empresa, en el plazo de dos meses a partir de la recepción de la solicitud, a que le facilite la información específica adicional que precise.
- f) Los Estados contratantes se comprometen a que su respectiva autoridad competente responda a la empresa solicitante de una de las siguientes formas:
- (I) si la autoridad competente no considera que los beneficios de la empresa están incluidos o pueden estar incluidos en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, informará a la empresa de sus dudas y le invitará a presentar observaciones adicionales;
 - (II) si la autoridad competente piensa que la petición está fundada y que puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, informará de ello a la empresa y realizará lo antes posible las correcciones o compensaciones fiscales que le parezcan justificadas;
 - (III) si la autoridad competente piensa que la petición está fundada pero que no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, informará a la empresa de

que tratará de resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con las autoridades competentes de los demás Estados contratantes afectados.

- g) Si una autoridad competente considera que un caso está fundado, iniciará un procedimiento amistoso informando a la autoridad competente del otro u otros Estados contratantes de su decisión y adjuntará una copia de la información mencionada en el punto 5, inciso i), del presente Código. Al mismo tiempo, informará a la persona que desee acogerse al Convenio de Arbitraje de que ha iniciado el procedimiento amistoso. La autoridad competente que inicie el procedimiento amistoso informará también —basándose en la información de que disponga— a la autoridad competente del otro u otros Estados contratantes y a la persona que haya presentado la petición de si el caso se ha presentado en el plazo establecido en el artículo 6, apartado 1, del Convenio de Arbitraje y de la fecha de inicio del período de dos años recogido en el artículo 7, apartado 1, del Convenio de Arbitraje.

6.4 Intercambio de posiciones

- a) Cuando se haya iniciado un procedimiento amistoso, los Estados contratantes se comprometen a que la autoridad competente de aquel en que se haya realizado o se vaya a realizar el acto de liquidación, es decir el Estado cuya administración fiscal tome la decisión final sobre la base imponible, o equivalente que contenga una corrección que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición a efectos de lo dispuesto en el artículo 1 del Convenio de Arbitraje, envíe a las autoridades competentes de los demás Estados contratantes afectados un informe en el que indique su posición (informe de posición), especificando
- (I) la identificación del caso presentado por la persona que efectúa la solicitud;
 - (II) su punto de vista sobre la justificación del caso, es decir, los motivos por los cuales piensa que se ha producido o es susceptible de producirse una doble imposición;
 - (III) el modo en que puede resolverse el caso con el fin de eliminar la doble imposición, junto con una exposición completa de su proposición.
- b) El informe de posición expondrá de manera completa los fundamentos del acto de liquidación o de la corrección e irá acompañado de la documentación esencial que avale la posición de la autoridad competente y de una lista de todos los demás documentos utilizados para efectuar la corrección.
- c) Dicho informe se enviará a las autoridades competentes de los demás Estados contratantes afectados lo antes posible, teniendo en cuenta la complejidad del caso de que se trate, en el plazo máximo de cuatro meses a partir de la última de las siguientes fechas:
- (I) la fecha de la notificación del acto de liquidación, es decir, de la decisión final de la administración fiscal sobre la base imponible adicional, o equivalente
 - (II) fecha en que la autoridad competente recibe la solicitud y la información mínima mencionada en el punto 5, inciso I).
- d) Cuando una autoridad competente de un país que no haya realizado o no vaya a realizar un

acto de liquidación ni equivalente que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición a efectos de lo dispuesto en el artículo 1 del Convenio de Arbitraje, debido por ejemplo a una corrección de los precios de transferencia, reciba de otra autoridad competente un informe de posición en relación con un caso, los Estados contratantes se comprometen a que aquélla responda lo antes posible, teniendo en cuenta la complejidad del caso de que se trate, en el plazo máximo de seis meses a partir de la recepción de dicho informe de posición.

e) El informe de respuesta revestirá una de las siguientes formas:

(I) si la autoridad competente piensa que se ha producido o es susceptible de producirse una doble imposición y está de acuerdo con la solución propuesta en el informe de posición, informará de ello a la otra u otras autoridades competentes y realizará lo antes posible las correcciones o compensaciones fiscales correspondientes;

(II) si la autoridad competente no piensa que se ha producido o es susceptible de producirse doble imposición o no está de acuerdo con la solución propuesta en el informe recibido, enviará a la otra autoridad competente un informe de respuesta en el que expondrá sus motivos y propondrá un calendario orientativo para analizar el caso, teniendo en cuenta su complejidad. Cuando proceda, la propuesta incluirá una fecha para una reunión entre autoridades competentes, que se celebrará en el plazo máximo de 18 meses a partir de la última de las siguientes fechas:

aa) la fecha de la notificación del acto de liquidación, es decir, de la decisión

final de la administración fiscal sobre la base imponible adicional, o equivalente;

bb) la fecha en que la autoridad competente recibe la solicitud y la información mínima mencionada en el punto 5, inciso I).

f) Siempre que sea posible, los Estados contratantes adoptarán todas las medidas adecuadas para acelerar todos los procedimientos. A este respecto, los Estados contratantes deberían valorar la posibilidad de organizar periódicamente, como mínimo una vez al año, reuniones entre sus autoridades competentes para tratar de los procedimientos amistosos pendientes (siempre que el número de casos justifique esas reuniones periódicas).

6.5 Convenios para evitar la doble imposición entre los Estados miembros

En relación con los casos relativos a precios de transferencia, se recomienda a los Estados miembros que apliquen lo dispuesto en los puntos 1 a 3 también a aquellos procedimientos amistosos iniciados de conformidad con el artículo 25, apartado 1, del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, previsto en los convenios para evitar la doble imposición suscritos entre los Estados miembros.

7. Procedimiento durante la segunda fase del Convenio de Arbitraje

7.1 Lista de personalidades independientes

a) Los Estados contratantes se comprometen a informar sin dilación al Secretario General del Consejo de la Unión Europea de los nombres de las cinco personalidades independientes que puedan asumir la condición de miembro

de la Comisión Consultiva mencionada en el artículo 7, apartado 1, del Convenio de Arbitraje, así como a comunicarle, en las mismas condiciones, cualquier modificación de la lista.

- b) Cuando comuniquen los nombres de sus personalidades independientes al Secretario General del Consejo de la Unión Europea, los Estados contratantes adjuntarán un currículum vitae de dichas personalidades en el que figuren, entre otros aspectos, su experiencia en el ámbito jurídico, fiscal y especialmente en relación con los precios de transferencia.
- c) Los Estados contratantes podrán indicar asimismo en su lista las personalidades independientes que cumplan los requisitos necesarios para ser elegidas Presidente.
- d) El Secretario General del Consejo enviará todos los años a los Estados contratantes una solicitud para que confirmen los nombres de sus personalidades independientes y/o faciliten los nombres de los suplentes.
- e) La lista de todas las personalidades independientes se publicará en el sitio de Internet del Consejo.
- f) Las personalidades independientes no estarán obligadas a ser nacionales del Estado de nombramiento o a residir en él, pero deberán ser nacionales de uno de los Estados contratantes y residir dentro del territorio en el que sea de aplicación el Convenio de Arbitraje.
- g) Se recomienda a las autoridades competentes que redacten de común acuerdo una declaración de aceptación y una declaración de independencia en relación con cada caso

concreto, que deberá ser suscrita por las personalidades independientes seleccionadas.

7.2 Creación de la Comisión Consultiva

- a) Salvo que los Estados contratantes afectados acuerden otra solución, el Estado contratante que haya expedido la primera notificación del acto de liquidación, es decir de la decisión final de la administración fiscal sobre la base imponible adicional, o equivalente que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición a efectos de lo dispuesto en el artículo 1 del Convenio de Arbitraje, tomará la iniciativa de crear la Comisión Consultiva y organizará las reuniones de la misma, de acuerdo con el otro u otros Estados contratantes.
- b) Las autoridades competentes constituirán la Comisión Consultiva, a más tardar, en los seis meses siguientes a la expiración del periodo mencionado en el artículo 7 del Convenio de Arbitraje. Cuando una autoridad competente no proceda a ello, otra autoridad competente implicada tendrá derecho a tomar la iniciativa.
- c) En principio, la Comisión Consultiva se compondrá de dos personalidades independientes, de un Presidente y de los representantes de las autoridades competentes. En los casos triangulares, cuando vaya a crearse una Comisión Consultiva siguiendo el enfoque multilateral, los Estados contratantes deberán tomar en consideración los requisitos previstos en el artículo 11, apartado 2, del Convenio de Arbitraje introduciendo, en caso necesario, normas complementarias de procedimiento a fin de garantizar que dicha Comisión, incluido su Presidente, pueda adoptar un dictamen por mayoría simple de sus miembros.

- d) La Comisión Consultiva contará con la ayuda de una Secretaría cuyos medios materiales serán proporcionados por el Estado contratante que haya tomado la iniciativa de crear la Comisión Consultiva, salvo que los Estados contratantes afectados acuerden otra cosa. Por motivos de independencia, dicha Secretaría funcionará bajo la supervisión del Presidente de la Comisión Consultiva. Los miembros de la Secretaría estarán sujetos a la obligación de secreto impuesta en el artículo 9, apartado 6, del Convenio de Arbitraje.
 - e) El lugar de reunión de la Comisión Consultiva y el lugar de emisión de su dictamen podrán ser fijados de antemano por las autoridades competentes de los Estados contratantes afectados.
 - f) Los Estados contratantes facilitarán a la Comisión Consultiva antes de su primera reunión toda la documentación e información relativa al caso, en especial todos los documentos, informes, correspondencia y conclusiones utilizados durante el procedimiento amistoso.
- c) La Comisión Consultiva podrá solicitar a la parte que haya emitido o facilitado cualquier declaración o documento que adopte las medidas necesarias para que se traduzcan a la lengua o las lenguas en que se lleven a cabo los trabajos.
 - d) Respetando lo dispuesto en el artículo 10 del Convenio de Arbitraje, la Comisión Consultiva podrá pedir a los Estados contratantes, en especial al Estado contratante que haya expedido la primera notificación del acto de liquidación, es decir, de la decisión final de la administración fiscal sobre la base imponible adicional, o equivalente que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición a efectos de lo dispuesto en el artículo 1, que comparezcan ante la Comisión Consultiva.
 - e) Los costes del procedimiento de la Comisión Consultiva, que se repartirán a partes iguales entre los Estados contratantes afectados, incluirán los gastos de funcionamiento de la Comisión Consultiva así como los honorarios y gastos de las personalidades independientes.

7.3 Funcionamiento de la Comisión Consultiva

- a) Se considerará que la fecha de presentación de un caso a la Comisión Consultiva será la fecha en que el Presidente confirme que sus miembros han recibido toda la documentación e información necesarias mencionadas en el punto 7.2, letra f).
 - b) Las tareas de la Comisión Consultiva se llevarán a cabo en la lengua oficial o las lenguas oficiales de los Estados contratantes afectados, a menos que las autoridades competentes decidan otra cosa de mutuo acuerdo, teniendo en cuenta los deseos de la Comisión Consultiva.
- f) Salvo que las autoridades competentes de los Estados contratantes afectados tomen otra decisión:
 - (I) el reintegro de los gastos a las personalidades independientes se limitará al importe considerado habitual para los altos funcionarios del Estado contratante que haya tomado la iniciativa de crear la Comisión Consultiva;
 - (II) los honorarios de las personalidades independientes se fijan en 1.000 euros por persona y día de reunión de la Comisión Consultiva; los honorarios del Presidente

serán un 10% superiores a los de las demás personalidades independientes.

- g) El pago efectivo de los gastos del procedimiento de la Comisión Consultiva se efectuará por el Estado contratante que haya tomado la iniciativa de crear la Comisión Consultiva, salvo acuerdo distinto entre las autoridades competentes de los Estados contratantes afectados.

7.4 Dictamen de la Comisión Consultiva

Los Estados contratantes esperan que el dictamen contenga los siguientes puntos:

- a) nombres de los miembros de la Comisión Consultiva;
- b) solicitud; la solicitud contendrá lo siguiente:
- nombres y direcciones de las empresas afectadas;
 - autoridades competentes afectadas;
 - descripción de los hechos y circunstancias del litigio;
 - exposición clara de lo que se solicita;
- c) breve resumen del procedimiento;
- d) fundamentos y métodos en que se basa la decisión que figura en el dictamen;
- e) el dictamen;
- f) lugar en que se ha emitido el dictamen;
- g) fecha en que se ha emitido el dictamen;
- h) firmas de los miembros de la Comisión Consultiva.

La decisión de las autoridades competentes y el dictamen de la Comisión Consultiva se comunicarán

del siguiente modo:

- (I) Una vez que se haya tomado la decisión, la autoridad competente a la que se haya presentado el caso enviará una copia de la decisión de las autoridades competentes y del dictamen de la Comisión Consultiva a cada una de las empresas afectadas.
- (II) Las autoridades competentes de los Estados contratantes afectados podrán acordar que la decisión y el dictamen se publiquen en su integridad o, asimismo, que se publiquen sin mencionar los nombres de las empresas afectadas y omitiendo cualquier otra información que pudiera revelar la identidad de dichas empresas. En ambos casos, será necesario el consentimiento de las empresas, las cuales deberán, antes de que se proceda a cualquier publicación, haber comunicado por escrito a la autoridad competente a la que se haya presentado el caso que no tienen objeciones respecto a la publicación de la decisión ni del dictamen.
- (III) El dictamen de la Comisión Consultiva se redactará en tres copias originales (o más cuando se trate de casos triangulares), de las cuales se enviará una a cada una de las autoridades competentes de los Estados contratantes y se remitirá otra a la Secretaría General del Consejo para su archivo. Si se llega a un acuerdo sobre su publicación, el dictamen se publicará en la lengua o lenguas originales en el sitio web de la Comisión.
- 8. Recaudación tributaria y cobro de intereses durante los procedimientos transfronterizos de resolución de litigios**
- a) Se recomienda a los Estados miembros que adopten todas las medidas necesarias para

garantizar que las empresas que tienen en trámite procedimientos transfronterizos de resolución de litigios en aplicación del Convenio de Arbitraje puedan obtener respecto del importe objeto de litigio la suspensión del ingreso durante dicho procedimiento, en las mismas condiciones que las empresas que presentan reclamaciones o recursos domésticos, aunque dichas medidas puedan suponer modificaciones legislativas en algunos Estados miembros. Sería conveniente que los Estados miembros adopten esas medidas también en el caso de los procedimientos transfronterizos de resolución de litigios derivados de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición entre los Estados miembros.

- b) Habida cuenta de que, durante las negociaciones celebradas en el marco de un procedimiento amistoso, conviene que los contribuyentes no se vean afectados negativamente por la existencia de distintos planteamientos en lo que se refiere al cobro y al reembolso de intereses, se recomienda a los Estados miembros que, durante el tiempo que dure el procedimiento amistoso, apliquen uno de los siguientes enfoques:

- recaudación y devolución del impuesto sin cobro de intereses, o
- recaudación y devolución del impuesto con cobro de intereses, o
- tratamiento diferenciado de cada caso concreto por lo que respecta al cobro y al reembolso de intereses (posiblemente durante el procedimiento amistoso).

9. Adhesión de los nuevos Estados miembros de la UE al Convenio de Arbitraje

Los Estados miembros procurarán firmar y ratificar el Convenio de Adhesión de los nuevos Estados miembros al Convenio de Arbitraje lo antes posible, y en cualquier caso en el plazo máximo de dos años tras su adhesión a la UE.

10. Disposiciones finales

A fin de garantizar la aplicación uniforme y efectiva del Código, se invita a los Estados miembros a que presenten cada dos años a la Comisión un informe sobre su funcionamiento práctico. Basándose en dichos informes, la Comisión presentará un informe al Consejo y podrá proponer una reconsideración de las disposiciones del Código.

Consulta 2009.11.7.1 ITP - Valoración de un inmueble y porcentaje de su valor que debe integrar la base imponible del impuesto.

HECHOS PLANTEADOS

Socio mayoritario de una sociedad limitada con un porcentaje de participación del 49,11 % pretende adquirir acciones de la citada sociedad pasando a tener un porcentaje superior al 50% del capital y por tanto ostentando el control mayoritario de la sociedad.

CUESTIÓN PLANTEADA

Al figurar en el activo no corriente del balance un inmueble y al objeto de determinar el cómputo del 50 por cien del activo constituido por inmuebles, se plantean las siguientes cuestiones:

- A) Método utilizado por la Hacienda Foral de Álava para determinar el valor real del inmueble.
- B) Supuesta la sujeción y no exención de la transmisión de las participaciones sociales al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ¿cuál es el porcentaje del valor del inmueble que determina la base imponible del Impuesto?

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- VALORACIÓN DEL INMUEBLE.

De acuerdo a lo establecido en el punto 3 del artículo 69.Uno B) 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la valoración en la transmisión o ad-

quisición de valores sujetos y no exentos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, se determinará por las reglas contenidas en la propia Norma Foral.

En este sentido, el artículo 30 establece que los bienes de naturaleza rústica y urbana se valorarán de conformidad con las normas que al efecto dicte la Diputación Foral de Álava. Dichas normas son objeto de actualización periódica, en orden a adecuar los valores a la realidad económica. Actualmente se encuentra vigente el Decreto Foral 71/2004 del Consejo de Diputados de 14 de diciembre, que aprueba las normas concretas de valoración de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el Territorio Histórico de Álava.

No obstante, todo ello se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración para comprobar el valor mediante la utilización de otros medios como los establecidos en los artículos 71 y 72 de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el artículo 56 de la Norma Foral General Tributaria de Álava.

SEGUNDO.- BASE IMPONIBLE.

Comprobado el valor real de los inmuebles, la base imponible del impuesto vendrá determinada conforme a lo establecido en el punto 3.a) del citado artículo 69.Uno.B) 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En consecuencia, la base imponible del impuesto será el resultado de aplicar sobre el valor real de los inmuebles, el porcentaje total de participación que el adquirente pase a tener en el momento de la obtención del control de la sociedad.

2009.11.7.2 IRPF - Retención aplicable a la cantidad adicional a abonar como consecuencia de un pacto de diferimiento del cobro del importe de la venta de unas acciones.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante adquirió con fecha 29 de junio de 2006 un número de acciones propias. En una de las cláusulas del contrato de compraventa, se establece que si el vendedor elige cobrar a partir del 1 de enero de 2009, percibirá una cantidad adicional, además de los intereses de demora. Para tener derecho a la cantidad adicional, será requisito que el vendedor preste sus servicios en la empresa consultante hasta el día en que se solicite el cobro.

Asimismo, en el contrato de compraventa de las acciones se establece que cualquiera que sea la modalidad de pago elegida por el vendedor, la empresa consultante se reserva el derecho a anticipar el pago, satisfaciendo al vendedor el precio convenido, los intereses sobre dicho precio y la cantidad adicional citada.

CUESTIÓN PLANTEADA

Conocer su la cantidad bruta adicional a satisfacer sobre el precio fijado por la venta de acciones propias, soporta o no retención del 18%.

CONTESTACIÓN

Teniendo en cuenta la fecha en que se plantea la consulta (16 de enero de 2009) el comprador no ha ejercido el derecho a anticipar el pago al vendedor señalado en el apartado B2, C) del texto de la consulta, y que, según se señala en el apartado C), el vendedor ha optado por cobrar

el importe de la venta a partir del día 1 de enero de 2009, podemos delimitar la operación de la siguiente manera:

Con fecha 28 de junio de 2006 mediante escritura pública la sociedad compró un número de acciones propias. El cobro por parte del vendedor se realiza a partir de 1 de enero de 2009. El importe del mismo se desglosa de la siguiente manera:

1. Precio de compraventa.
2. Cantidad adicional, con el requisito de que el vendedor preste sus servicios en la empresa consultante hasta el día en que solicite el cobro.
3. La cifra que resulte de calcular sobre la base del precio de compraventa un tipo de interés bruto igual a la media del euribor por el período transcurrido desde hoy a la fecha en que el vendedor solicite el cobro, más un diferencial del 1,5%, liquidándose este interés por anualidades vencidas a partir de la escritura de compra. El pago de estos intereses está condicionado a que el vendedor haya prestado sus servicios en la empresa consultante en el período de liquidación de dichos intereses.

Entendiendo que la consulta se centra en la calificación fiscal de la cantidad adicional, ha de señalarse que, el artículo 15 Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que "se consideran rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

A la vista de los datos aportados en la consulta, se comprueba que la cantidad bruta adicional al precio de la transmisión, tiene naturaleza de rendimiento del trabajo ya que se vincula a un compromiso de permanencia por parte vendedor de las acciones en la entidad consultante.

Por lo tanto, esta cantidad adicional a satisfacer sobre precio de venta de las acciones, se califica tributarimente como rendimiento a trabajo, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del vendedor de las acciones, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 15 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero.

Asimismo, el artículo 19 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero establece:

“2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo:

- a) *Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.”*

Por lo tanto, si el vendedor ha prestado sus servicios en la empresa consultante desde la fecha de formalización del contrato de compraventa (28 de junio de 2006) hasta la fecha en que se abone el precio establecido en la misma y no ha superado el plazo de cinco años, dado que si ha superado el de dos años, el rendimiento a integrar en el Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas Sr. EBG se obtendrá aplicando el porcentaje del 60% al importe total de la cantidad adicional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.2.de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero.

Por otra parte, el apartado 1 del artículo 100 del Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre establece:

“1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

*Los rendimientos del trabajo.
....”*

En consecuencia, la cantidad adicional que abonará la entidad consultante, en tanto que calificada rendimiento del trabajo, está sujeta a retención, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 100 del Decreto Foral 76/2007 de 11 de diciembre.

Por último, respecto al porcentaje aplicable a la cuantía adicional, el artículo 106 del Decreto Foral 76/2007 de 11 de diciembre, señala:

“1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía íntegra de las rentas del trabajo que se satisfagan o abonen el porcentaje que corresponda de los siguientes:

Con carácter general el que, en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del contribuyente, resulte de acuerdo con la tabla e instrucciones contenidas en el artículo siguiente.

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, si a determinadas rentas del trabajo les resultasen de aplicación los porcentajes a los que se refieren los ar-

artículos 19, 20 y 21 de la Norma Foral del Impuesto, la cuantía íntegra de dichas rentas se obtendrá por la aplicación de los citados porcentajes.”

Por lo tanto, para determinar la retención a practicar, se tendrá en cuenta el porcentaje del 60 por 100 previsto en el artículo 19 de la Norma Foral 3/2007 de 29 de enero, de tal manera que a la cuantía íntegra resultante, será de aplicación el porcentaje de retención regulado en la tabla del artículo 107 del Decreto Foral 76/2007, teniendo en cuenta sus circunstancias personales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106 del Decreto Foral 76/2007 de 11 de diciembre.

2009.11.7.3 IS - Reinversión de beneficios extraordinarios. Préstamo a una filial para financiar una ampliación de capital

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante participa en un 100% en la entidad XX, S. L. quien, a su vez, participa en un 60% en la entidad I, S. A.

La mercantil XX, S. L. es una entidad subholding de mera tenencia de bienes.

La entidad consultante ha registrado una plusvalía susceptible de acogerse al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios y se plantea que la renta obtenida se reinvierta en una ampliación de capital de la entidad YY, S. A. al objeto de dotarla de fondos propios suficientes.

Desde una perspectiva técnica, toda vez que la participación de la entidad consultante en YY, S. A. es indirecta, la inyección de capital en esta última se

articularía a través de un préstamo dinerario de la entidad consultante a XX, S. L. para nutrir de fondos a la subholding y una simultánea ampliación de capital en YY, S. A. por aportación dineraria del efectivo recibido por LE, S. L.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si la operación citada de reinversión indirecta es válida a los efectos de aplicar el incentivo fiscal de reinversión de beneficios extraordinarios.

CONTESTACIÓN

El artículo 22 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades establece la no integración -en determinadas circunstancias- de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o de inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta con carácter previo a su transmisión.

En el párrafo tercero del apartado primero del artículo 22 se dispone expresamente:

“Para la no integración será necesario que el importe total obtenido de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.”

La regla general de la reinversión, por lo que se refiere al sujeto pasivo que la realiza, consiste en que la propia entidad transmitente, esto es, la entidad en la que se genera la plusvalía que se acoge al beneficio fiscal de no integración, es la

entidad que realiza la adquisición de los elementos patrimoniales en que se materializa el importe de la transmisión.

No obstante, pueden darse supuestos excepcionales en que, por razones económicas demostradas, la adquisición final de los elementos patrimoniales tiene que hacerse por una sociedad distinta. En tales casos, la entidad generadora de la plusvalía inyectaría directamente los fondos obtenidos (por la venta de sus activos) en la entidad interpuesta (futura adquirente de los elementos patrimoniales) a través de la correspondiente ampliación de capital en esta última. Sólo de esta manera, a través de una ampliación de capital a suscribir por la entidad en la que se genera la plusvalía, cabría admitir una posible reinversión indirecta.

En el escrito planteado el trasvase de fondos que hace la entidad consultante a su filial subholding lo es a través de un préstamo y no de una ampliación de capital, por lo que no se entiende cumplido el requisito de la reinversión. El hecho de que la entidad subholding utilice esos fondos, a su vez, para suscribir una ampliación de capital en una entidad participada no es relevante a los efectos de esta contestación.

2009.11.7.4 IS - Posibilidad de aplicar la deducción por inversión en activos fijos nuevos con arrendamiento de negocio a una entidad vinculada

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante está desarrollando un proyecto empresarial consistente en la construcción de un apartotel, cuya explotación se pretende realizar

mediante un contrato de arrendamiento de negocio a través de otra sociedad.

Los partícipes de la entidad consultante son dos personas físicas con sendos porcentajes de participación del 50% sobre la misma.

A su vez la sociedad arrendataria está participada por dos sociedades pertenecientes, cada una de ellas en su totalidad, a cada uno de los dos partícipes de la entidad consultante, respectivamente.

CUESTIÓN PLANTEADA

Posibilidad de aplicar la deducción prevista en el artículo 37 de la Norma Foral 24/1996 a las inversiones efectuadas, siendo así que hay un arrendamiento a tercero de las mismas.

CONTESTACIÓN

El artículo 37 de la Norma Foral 24/1996 regula la deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos estableciendo el cumplimiento de varios requisitos, entre los que destaca, a efectos de esta contestación, el relativo al mantenimiento de las inversiones en sede de la entidad inversora en los siguientes términos:

"Art.37.6 regla 4ª: La transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso de los bienes en los que se materialice la inversión (...), determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones aplicadas y los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se produzca la desafectación."

Por su parte, el artículo 46 de la Norma Foral 24/1996, relativo a las normas comunes en materia de deducciones, establece en su apartado 5:

5. Los activos fijos o elementos patrimoniales objeto de las deducciones previstas en los Capítulos IV, V y VI anteriores deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente, afectos, en su caso, a los fines previstos en los artículos anteriores, durante un plazo mínimo de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas. La desafectación, transmisión, arrendamiento o cesión de dichos elementos, o su desafectación a las finalidades establecidas antes de la finalización del mencionado plazo determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que tal circunstancia se produzca.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, los activos fijos en que se materialice la inversión objeto de deducción podrán permanecer durante un plazo inferior al señalado en el mismo, siempre que los mismos se repongan o sean sustituidos por otros que cumplan los requisitos y condiciones que acrediten el derecho a la correspondiente deducción, en el plazo de tres meses.

En cualquier caso, se entenderá que no existe desafectación cuando se arrienden o cedan a terceros para su uso los bienes en los que se materialice la inversión, siempre que el contribuyente se dedique, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos

fijos y no exista vinculación, en el sentido del artículo 16 de la presente Norma Foral, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.”

En los mismos términos, el artículo 25 del Decreto Foral 60/2002, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece en su artículo 25 que “a los efectos de lo dispuesto en la regla 4ª del apartado 6 del artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto, se entenderá que no existe desafectación cuando se arrienden o cedan a terceros para su uso los bienes en los que se materialice la inversión siempre que el sujeto pasivo se dedique, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos y no exista vinculación con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero”.

La entidad consultante no precisa en su consulta si se incluye en su objeto social la actividad económica de arrendamiento. No obstante, habida cuenta de la composición del accionariado de la entidad consultante, que es quien realiza la inversión, y de la entidad arrendataria, cabe concluir que existe vinculación entre ambas por pertenecer a los mismos socios, de conformidad con el artículo 16 de la Norma Foral 24/1996.

En consecuencia, el arrendamiento de negocio, toda vez que es una entidad vinculada con la entidad consultante, determina para esta última la imposibilidad de aplicar la deducción prevista en el artículo 37 de la Norma Foral 24/1996.

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DEL TEAF DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA Y JUDICIALES DEL ÚLTIMO TRIMESTRE DE 2009

RESOLUCIÓN DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 2009, N° 28677.

Tema: Aplicación de la exención recogida en el artículo 9 de la Norma Foral 10/2006 al importe percibido en concepto de indemnización por despido improcedente.

El artículo 9 de la Norma Foral 10/2008 excluye del beneficio de la exención, las indemnizaciones que no sean consecuencia de obligaciones establecidas en la legislación laboral.

El Tribunal analiza la documentación obrante en el expediente de la que se desprende la existencia de un contrato de fecha 30 de diciembre de 1998, por el que el ahora reclamante se compromete a prestar sus servicios a la *****, en calidad de "Director deportivo" y una posterior modificación de este contrato en fecha 3 de julio de 2002, donde se recoge que prestará sus servicios en calidad de "Responsable del Departamento de Secretaría Técnica". Asimismo, figura un Acuerdo de fecha 29 de junio de 2007 firmado por el ahora reclamante y por la empresa *****, mediante el cual esta última reconocía la improcedencia del despido efectuado y ante la imposibilidad de su readmisión, convenía con el trabajador el abono de una indemnización de 248.948,22 euros que consideraba exenta de tributación, con alusión expresa al Decreto 1006/85.

Sobre esta cuestión, cabe traer a colación una sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Sala de lo Social, de fecha 23 de diciembre de 2008 y en base a la misma el Tribunal considera acertada la decisión del Servicio de Gestión de

encuadrar tal relación laboral en el señalado Real Decreto 1006/1985, por tratarse de una relación laboral especial de deportistas profesionales.

Determinada la naturaleza de la relación laboral que origina la indemnización por despido improcedente, el tribunal pasa a determinar qué cantidad de la indemnización resultaba obligatoria por el señalado Real Decreto 1006/1985, ya que será ésta la que quedaría exenta según se ha señalado en el anteriormente transcrito artículo 9.4 de la Norma Foral 10/2006, llegando a la consecuencia de que la referida normativa no establece ningún límite, ni mínimo ni máximo, de carácter obligatorio respecto a las indemnizaciones por despido improcedente de los deportistas profesionales, ya que la indemnización establecida es "a falta de pacto" y, por tanto, meramente subsidiaria, todo ello conduce a la Sala a considerar que la totalidad de la indemnización satisfecha analizada, debe quedar sujeta y no exenta de tributación, sin perjuicio del porcentaje de integración del 50% aplicado.

Por último, y sobre lo señalado por el reclamante de que el responsable del pago del Impuesto debería ser la empresa *****, ya que en el contrato cuya copia aporta así lo había pactado con ella, considera el Tribunal que en base al artículo 17.5 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, los elementos de la relación jurídico tributaria no podrán ser alterados por pactos y convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. Por tanto, siendo sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el reclamante, la deuda tributaria resultante debe exigírsele a él, sin perjuicio

del derecho que pudiera asistirle frente a terceros en virtud de pacto o contrato, cuestión ajena a la vía económico-administrativa y que debe dilucidarse, en su caso, ante la vía jurisdiccional correspondiente.

RESOLUCIÓN DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 2009, Nº 28660.

Tema: .- Discrepancia en la eventual exención de gravamen de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la enajenación el 6 de marzo de 2007 del inmueble sito en la calle *** , al considerar la reclamante que, si bien adquirió la nuda propiedad del mismo el 1 de junio de 1998, y el usufructo con fecha 14 de abril de 2004, al fallecimiento de su padre, residió de manera continuada en la citada vivienda desde el año 1965.**

Del artículo 51 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se desprende el reconocimiento de la opción a la exención de la ganancia obtenida en la enajenación de la vivienda habitual, siempre que el importe obtenido en la enajenación sea a su vez reinvertido en otra vivienda habitual, siendo ésta aquella en la que se resida durante un plazo continuado de al menos tres años.

Señala el Tribunal que no sólo es fundamental el requisito de la residencia efectiva y con carácter efectivo en el inmueble, sino que la misma debe tener lugar en virtud de un nexo directo con el título jurídico que sobre ella se ostenta y que mientras no se reúne en la persona que pretende el beneficio tributario el usufructo y la nuda propiedad, ésta no deviene titular de la plena propiedad de la vivienda, toda vez que

no puede disfrutar de la misma a no ser por el consentimiento del usufructuario, por ello, en estos casos no tiene lugar ese nexo jurídico.

Sin embargo, considera el Tribunal que en el presente caso, de las alegaciones y de la documentación aportada por la reclamante se desprende que hasta el fallecimiento de su padre, que se produjo con fecha 14 de abril de 2004, en la vivienda transmitida convivían ambos, usufructuario y nuda propietaria respectivamente, en el seno de una convivencia familiar plenamente justificada, teniendo en cuenta que el padre de la reclamante, viudo, se encontraba gravemente enfermo. Y aunque la reclamante no podía disfrutar de la vivienda sin el consentimiento de su padre, se considera acreditado que este consentimiento se produjo, y que el inmueble transmitido ha sido la vivienda habitual tanto del padre (usufructuario) como de la hija (nuda propietaria).

Por tanto, el Tribunal siguiendo la doctrina del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, (sentencias de 14 de mayo de 2009 y de 14 de mayo de 2009, entre otras) considera acreditado que durante todo el período en que la reclamante ostentó la nuda propiedad de la vivienda transmitida residió en la misma de modo habitual. En consecuencia, cabe concluir que, a efectos de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual, el citado inmueble tiene la consideración de vivienda habitual, aunque se transmitiera antes de que transcurrieran tres años desde la consolidación del pleno dominio sobre el mismo.

RESOLUCIÓN DE 29 DE JULIO DE 2009, Nº 28611

Tema: La controversia se encuadra en el ámbito de los rendimientos del capital

inmobiliario, concretamente en los derivados de inmuebles arrendados, planteándose la controversia respecto a la deducibilidad de los intereses de un préstamo formalizado para financiar la sustitución de un ascensor.

Considera el Tribunal que conforme previene el artículo 32.1.a) de la Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, existen dos condicionantes que limitan la práctica de dicha deducción, estando el primero de ellos relacionado con el destino de los capitales obtenidos, que debe ser exclusivamente la adquisición, rehabilitación o mejora, en este caso, de los bienes de los que proceden los rendimientos, y el segundo, de tipo cuantitativo, en tanto en cuanto se establece que la cuantía de los intereses a deducir no podrá exceder, por cada bien, de los rendimientos íntegros por él obtenidos.

El Tribunal no comparte las afirmaciones de la parte reclamante, toda vez que en la normativa mencionada se recoge expresamente los intereses de qué préstamos tienen la consideración de deducibles, no incluyendo los que financian obras de conservación y reparación. Por otra parte, respecto a la alegación de que dichos intereses se encontrarían incluidos en la expresión "demás gastos de financiación", señala que la misma se refiere a los gastos de financiación, además de los intereses, que están relacionados con los préstamos referidos, tales como los de comisión de apertura, corretaje, gastos de formalización o cancelación anticipada, etc., que tienen la consideración de deducibles con los mismos requisitos que los intereses, esto es, en la medida en la que los préstamos financien exclusivamente la adquisición, rehabilitación o mejora de los inmuebles objeto de arrendamiento.

RESOLUCIÓN DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 2009, N° 28656.

Tema: La cuestión objeto de debate en la presente reclamación se centra en el tratamiento tributario que debe darse a la cantidad percibida por la reclamante con motivo de haber pasado a la situación de jubilación parcial.

Señala el Tribunal, en primer lugar, que no nos encontramos ante un supuesto de modificación de las condiciones de trabajosa que para que resulte operativo lo dispuesto en el artículo 7.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es necesaria la existencia de una actuación previa de la empresa, suprimiendo o modificando las condiciones de trabajo, circunstancia que no concurre en el presente caso.

En segundo lugar, y sobre el supuesto recogido por el apartado f) del citado artículo 7.1 del Reglamento del Impuesto, considera la Sala que dicho supuesto se refiere a extinciones de relaciones laborales y no a casos de reducciones de la jornada laboral por jubilación parcial anticipada.

Descartado el carácter de rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo, analiza el Tribunal la procedencia de la aplicación de los porcentajes de integración ligados al período de generación de los rendimientos, según lo dispuesto en el artículo 16.2.a) de la Norma Foral 8/1998, entendiéndose que el período que debe considerarse como generador de dicha renta es el de duración de la situación que motiva tal compensación, sin que, por tanto provenga de un período de tiempo pasado a lo largo del cual se haya ido generando la misma

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal constata que el período de generación de la compen-

sación percibida por la parte reclamante, en concepto de complemento retributivo al acogerse a la jubilación parcial, por importe de 24.000 euros, es superior a dos años y no excede de cinco, y no haberse obtenido de forma periódica o recurrente, le resulta de aplicación un porcentaje de integración del 60%.

SENTENCIA DE 30 DE JULIO DE 2009, RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 675/07.

Tema: Aplicación del régimen opcional de tributación para contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2004

El Tribunal, a la vista del artículo 33 de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes considera que la pensión de viudedad percibida por el demandante y no declarada por el mismo en el Territorio Histórico de Gipuzkoa tiene la consideración de rendimiento de trabajo y que el tratamiento fiscal de la misma como un supuesto exaccionable por el Estado francés, en base al Convenio para evitar la doble imposición en nada obsta a que el artículo 33 de la Norma Foral incluya a las pensiones de viudedad cuando se refiere a los rendimientos de trabajo

En la citada sentencia la Sala concluye que no se cumplió con el requisito de tributación efectiva de la totalidad de los rendimientos del trabajo por lo que el demandante carece de la posibilidad de ejercitar el derecho de opción reconocido en el artículo 33 de la Norma Foral 2/1999.

SENTENCIA DE 28 DE SEPTIEMBRE DE 2009, RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nº 1139/07.

Tema: Actas de Inspección. Sanciones derivadas de liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 1999, 2000 y 2001.

El Tribunal, recordando la STSJPV de 15 de julio de 2005 señala que aunque la Norma Foral General Tributaria 1/85 no establecía plazo para el inicio de un expediente sancionador, una vez concluido un procedimiento inspector con acta de conformidad, en la que el Actuario ha guardado silencio, y no se ha iniciado por el Inspector Jefe en el plazo de un mes, no queda abierta la posibilidad de incoarlo en tanto no haya transcurrido el plazo de prescripción. Por otra parte, tampoco resultaba aplicable el plazo previsto en la NFGT 2/2005, ya que en el tiempo de las actuaciones no se encontraba vigente.

Asimismo, considera la Sala que no se trata de que el Territorio Histórico de Gipuzkoa carezca de competencia para regular el plazo de inicio del procedimiento sancionador inspector, sino que no existía tal plazo, por lo que se hace necesario acudir a la normativa de Territorio Común como derecho supletorio.

SENTENCIA DE 30 DE JUNIO DE 2009, RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, Nº 1941/07.

Tema: Impugnación Acuerdo de baja en el Censo y revocación del NIF.

El Tribunal, respecto de la actuación administrativa íntimamente relacionada con el concepto

de domicilio fiscal, en una primera aproximación recuerda lo ya expresado en anteriores recursos, puntualizando que lo ya expresado en ellos resulta aplicable al caso, porque la NFGT actual continua recogiendo el concepto de domicilio fiscal en términos similares a la anterior Norma Foral 1/1985 General Tributaria y porque entre las Normas Forales de Gipuzkoa y vizcaína apenas hay diferencias en esta materia.

La Sala, en aquellos recursos, señalaba que:

- En relación al domicilio fiscal, entendía que el domicilio social y el fiscal son elementos distintos que, aunque de forma ordinaria coincidan, puede que no sea así, contando con su propia finalidad y amparo normativo. El domicilio fiscal es un concepto especial regulado por normas de rango de ley, especiales, de "ius cogens", cuyo objeto es determinar en el espacio un centro de imputación donde poder comunicarse la Administración tributaria con la empresa en el desarrollo de las relaciones jurídico-tributarias, determinando el sometimiento a la normativa tributaria del territorio que corresponda. La Sala detallaba aquellas normas que resultan aplicables para señalar que el domicilio fiscal es el lugar donde esté centralizada la dirección de los negocios y la gestión administrativa.
- En aquel conjunto de casos resueltos en Bizkaia, la Sala declaraba como hechos probados que el domicilio fiscal estaba en Las Palmas sin que existiera vinculación alguna con el País Vasco. La Administradora única residía en Las Palmas, donde fue otorgado su apoderamiento y el domicilio en Bizkaia correspondía a una asesoría fiscal, por lo que sólo cabía entender que en él se desarrollaba el asesoramiento pero no la dirección efectiva,

siendo rechazada por la asesoría cualquier vinculación con aquella entidad. Además era en Las Palmas desde donde se solicitó el expediente y desde donde se actuó al respecto, estando las cuentas corrientes de la empresa y los inmuebles también localizados en el mismo territorio.

- Tampoco el Tribunal admitía la argumentación de la reclamante en el sentido de entender sito el domicilio fiscal en cualquier lugar del territorio debido a la actividad prácticamente nula de la entidad. La Sala estimó que aún en supuestos de nula o escasa actividad se manifiesta una mínima labor de gestión (afrontar pagos o cuestiones fiscales), radicando en el caso analizado en Las Palmas, su actividad de gestión, su infraestructura.
- Por otra parte, la Sala negaba que se hubiera vulnerado el principio de los actos propios, ya que las actuaciones realizadas en el ámbito tributario en el lugar donde tenía formalmente establecido el domicilio encerraban un objeto y finalidad sustancialmente diferente al de autos, esto es, la controversia sobre cuál era el lugar de su domicilio fiscal.
- Asimismo, el procedimiento administrativo utilizado por la demandada para modificar el domicilio social no poseía naturaleza sancionadora, sino que se trataba de actuaciones inspectoras para determinar uno de los elementos de la relación jurídico-tributaria. Por tanto, no es de aplicación el procedimiento sancionador, procediendo la Sala a desestimar este argumento de la parte actora.
- Respecto al derecho a la libre elección de domicilio, el Tribunal estimó que no se cer-

cenaba ninguna libertad como la señalada en el art. 19 de la Constitución, puesto que la recurrente era libre de fijar la dirección y gestión del negocio pero sometido, ex art. 31 de la Constitución, a la determinación legal del mismo, en tanto en cuanto era uno de los elementos de la relación jurídico-tributaria.

Todo lo anteriormente expuesto, a juicio del Tribunal resulta fácilmente trasladable al supuesto en estudio, respecto de qué ha de entenderse por domicilio. De hecho, la actora no cuestiona estos argumentos ni la baja en el censo ni la privación del NIF, por lo que el Tribunal argumentalmente no puede hacer más, so pena de dictar una sentencia incongruente, ya que de analizar la actividad administrativa estaría introduciendo hechos y fundamentos que competen a las partes, dejando indefensa a la demandada, ya que la defensa procesal de la misma tiene por objeto la tesis estructurada por la actora y no otra que, con diferentes argumentos, reflejaría la Sala directamente en la resolución dictada.

Finalmente, el Tribunal considera que el objeto social de la actora, como se recoge en el informe de la Inspección foral, se desarrolla en Francia, donde se encuentra la gestión real del negocio. En Gipuzkoa únicamente recibe asistencia consultiva. Dando un paso más, a pesar de ser alegado por la entidad recurrente el ataque a la libertad de establecimiento, la Sala expone que dicha libertad no se vulnera, ya que la norma no ofrece tratamiento diferenciado en atención a la nacionalidad o circunstancias personales de los contribuyentes, sino que atiende a un elemento objetivo: el lugar donde radica la efectiva dirección de la sociedad. Para apoyar esta aseveración cita varias sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (C-9/2002 de 11-3-04 y C-414/2006 de 15-5-2008).

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 14 DE OCTUBRE DE 2009, RECURSO CASACIÓN Nº 7704/2003.

Tema: Impuesto sobre Sociedades. Cesiones de crédito. Los beneficios obtenidos por el cesionario son rendimientos del capital mobiliario sometidos a retención. Elevación al integro. Presunción iuris tantum. Exclusión de responsabilidad por ampararse en una interpretación razonable de la norma.

El Tribunal considera irrelevantes los motivos primero y tercero, esto es la infracción de los artículos 1526 y siguientes del Código Civil, así como el 347 del Código de Comercio y la infracción del Real Decreto-Ley 5/1989 alegados por la parte recurrente.

Sin embargo, sobre el tema de si la entidad financiera estaba obligada o no a practicar las retenciones sobre los beneficios obtenidos por los clientes que habían suscrito los llamados "contratos de cesión de nuda propiedad de crédito", el Tribunal, recordando las Sentencias de 29 de marzo de 1999, 10 de octubre de 2001 y 2 de abril de 2002, considera que mediante estos contratos la entidad únicamente transmite la propiedad del crédito o de parte del mismo, correspondiéndoles los intereses devengados y por devengar, así como los derivados de la falta de pago puntual de los mismos. Los únicos intereses a los que tiene derecho el cesionario son los de demora por razón del principal.

Si no se produce notificación la entidad financiera actúa como titular fiduciario del crédito. El cesionario no puede, a su vez, enajenar la nuda propiedad que adquirió, ni ejercer la facultad de vencimiento anticipado que eventualmente se hubiese pactado en el contrato de préstamo causal. Tampoco le cabe autorizar, sin consentimiento del Banco, la amortiza-

ción acelerada. En fin la entidad cedente responde de la existencia y legitimidad del crédito pero no de la solvencia del deudor.

Por todo ello, en opinión de la Sala estamos ante una operación en la que las contingencias derivadas de la vida del contrato causal no inciden en la posición del adquirente en el contrato de cesión por lo que nada tiene que ver con un incremento de patrimonio.

Sobre la elevación al integro considera el Tribunal que es improcedente ya que esa formula, en tanto

presunción iuris tantum, únicamente opera cuando falta la prueba de la contraprestación devengada, lo que no ocurre en el presente caso.

Para terminar, y en relación a la exclusión de responsabilidad, señala el Tribunal que no existe culpabilidad en la decisión de no practicar retención sobre los rendimientos obtenidos por los cesionarios durante los ejercicios 1988 a 1992 en las cesiones de crédito que suscribió ya que no ocultó los datos de esas operaciones, siendo admitidos por la Inspección los datos por ella suministrados.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV 2009 Y PREVISIÓN 2010**I. ENTORNO ECONÓMICO**

A lo largo de 2009 se ha vivido a nivel mundial una situación económica de caída del PIB, si bien en el último tramo del ejercicio se ha atenuado este proceso. En efecto, la evolución de las diferentes magnitudes macroeconómicas constata que las principales economías han dado pasos importantes para salir de la crisis. Las claves de esta mejora han sido las medidas de estímulo a la economía puestas en marcha por los gobiernos y las autoridades monetarias, la estabilización de los mercados financieros y la reactivación del comercio internacional.

De hecho, todas las principales economías europeas, con la excepción de España, así como Japón y EEUU, han empezado a tener crecimientos intertrimestrales positivos, después de meses de contracción consecutiva, lo que confirma la tendencia a la recuperación.

Entre los países emergentes, vuelve a destacar el impulso de China, llamada a ser la nueva locomotora mundial, la propuesta de cuyo Gobierno a los signos de debilidad económica ha servido para dinamizar el consumo y la inversión interna, así como para reactivar el comercio internacional, en el que ya es el primer vendedor del mundo, y para alcanzar en 2009 un crecimiento próximo al 9%.

En la misma línea de crecimiento está evolucio-

nando la economía de la India, mientras que en el otro extremo, países como Brasil y Rusia, que dependen de la venta internacional de sus materias primas, están cerrando el año con tasas negativas, si bien reduciendo el ritmo de decrecimiento.

En este escenario de debilidad general, pero de resultados cada vez menos negativos, también la **economía vasca** ha acusado el momento más duro de la fase recesiva en el primer trimestre del año, para después ir suavizando esa contracción y conseguir en el último trimestre un crecimiento del 0,2% respecto al trimestre anterior, variación que para ese mismo período ha sido del -0,1% para la economía española, del 0,1% para la UE y del 1,4% para la economía de EE.UU.

Son varios los factores que han contribuido a ese dato positivo mostrado por la economía vasca en el último tramo del ejercicio. Así, el sector industrial, después de un año de descensos continuados en sus tasas de crecimiento, apoyándose en el tirón de países del entorno que se habían anticipado en la salida de la crisis, en el último trimestre consigue un ligero crecimiento intertrimestral, lo que modera notablemente la negatividad de su tasa interanual.

También los servicios y el sector primario han registrado tasas positivas de crecimiento respecto al trimestre anterior, lo que no ha sido posible en la construcción, que sólo consigue desacelerar sus recortes de actividad.

Así pues, el último dato trimestral del PIB vasco indica que se abandona la recesión, pero no que

se haya superado la crisis, lo que sólo se alcanzará cuando se consiga generar empleo, después de que en 2009 se hayan perdido en la comunidad autónoma vasca algo más de 36.000 puestos de trabajo, lo que coloca la tasa de desempleo en torno al 9%.

En resumen, la Comunidad Autónoma de Euskadi ha cerrado 2009 con una variación del PIB en términos reales del -3,3%, varias décimas mejor que el conjunto del Estado y que la media registrada en la Unión Europea, tasa que en términos nominales se reduciría en sólo una décima, a la que asciende el deflactor para ese año.

II.- NOVEDADES NORMATIVAS EN 2009

Son varias las novedades normativas aprobadas en materia tributaria para 2009 por las DD. FF., la mayoría de las cuales responden al objetivo prioritario de minimizar las consecuencias de la actual coyuntura económica en su respectivo Territorio Histórico.

Así sucede con el IRPF, en el que a fin de desactivar la denominada "progresividad en frío" que incrementa la fiscalidad por el mero efecto del alza de los precios, se actualizan varios elementos cuantitativos del impuesto, en el siguiente sentido:

- Deflactación de la tarifa en un 2%.
- Deflactación y adecuación de las tablas de retenciones.
- Incremento de la reducción por tributación conjunta.
- Incremento de las deducciones personales y familiares.

Asimismo, habida cuenta de las restricciones de las instituciones financieras en la concesión de préstamos para la adquisición de viviendas, y los elevados tipos de interés, se aprueba:

- Ampliación del plazo en las Cuentas Ahorro-Vivienda de 6 a 8 años, para aquellas cuentas vivienda cuyo plazo de materialización finalice entre el 1.01.2008 y el 31.12.2009.
- Ampliación del plazo para la reinversión en vivienda habitual de 2 a 4 años.

También en la normativa foral del I. **Sociedades** se aprueban medidas destinadas a paliar los efectos en el tejido empresarial vasco de la grave situación económica, por ejemplo:

- Recuperación de la deducción por creación de empleo para los ejercicios de 2009 y 2010, en el primero de ellos por importes de:
 - 3.000 € por persona contratada.
 - 6.000 € en los casos de colectivos de difícil inserción.

El importe de estas deducciones es más elevado en el caso de Gipuzkoa, empezando su aplicación a partir del 1 de enero de 2008 y sin limitaciones temporales.

- Eliminación de la limitación temporal de 15 años para la compensación de bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicación.

Por otra parte, además de solventar cuestiones pendientes de adaptación contable y de adaptar

técnicamente las bases impositivas de las cooperativas, de acuerdo con la Recomendación de la CE, se modifica el concepto de PYME en estos términos:

- Pequeña empresa: el volumen de operaciones pasa de forma escalonada de 6 a 10 millones de euros (hasta 50 empleados).
- Mediana empresa: se pasa también escalonadamente de 24 a 50 millones de euros (hasta 250 empleados).

Asimismo, en 2009 ha entrado en vigor la nueva normativa sobre devoluciones de IVA, que generaliza la opción por la solicitud de devolución mensual, hasta ahora reservada a las empresas exportadoras, lo que está permitiendo reforzar la liquidez de las empresas que fundamentalmente hayan realizado un esfuerzo inversor y que opten voluntariamente por este régimen.

En los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia se deroga el I. s/ Patrimonio, con efectos desde el 1 de enero de 2008, acorde con la evolución seguida por la mayoría de los sistemas tributarios del ámbito europeo, que también lo han suprimido. No obstante, este impuesto ha seguido vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, que para 2009 ha actualizado en un 2% el mínimo exento y la escala del mismo.

En cuanto al I. s/ Sucesiones y Donaciones, se ha incrementado en un 2% el importe de determinadas reducciones por parentesco, que sirven para obtener la base liquidable, y se ha deflactado la tarifa en el 2%.

Además, la recaudación de 2009 ha acusado

por primera vez el impacto de medidas normativas aprobadas anteriormente, como la deducción de 400 € por contribuyente en las declaraciones de la Renta-08 y la aplicación en el I. Sociedades del tipo general del 30% en las autoliquidaciones del ejercicio de 2008 para las empresas bajo normativa común.

III.- RESUMEN DE DATOS MÁS IMPORTANTES

Al cierre del ejercicio de 2009 la recaudación consolidada por **gestión propia** de las Diputaciones Forales se **decrementa** en un **14,6%** respecto del ejercicio anterior, tasa que empeora en 1,3 puntos con la inclusión de los ingresos provenientes del Ajuste por IVA y de los Ajustes por II.EE. Fabricación.

CAPV 2009	
Recaudación (miles de euros)	10.792.077
Variación interanual (%)	(15,9)
Ejecución presupuestaria (%)	79,4

Así pues, se ha alcanzado una recaudación inferior en 2.042.122 miles de euros a la contabilizada en el año anterior, lo que supone duplicar la tasa negativa registrada en 2008, a partir de cuyo mes de agosto la recaudación total entra en números rojos, en los que ha seguido inmersa a lo largo del recién cerrado ejercicio. En julio-09 se alcanza el mayor descenso interanual, el -25,5%, que se ha ido suavizando hasta el punto de que la recaudación contabilizada en el último cuatrimestre iguala a la del mismo período de 2008.

(miles de euros)	Recaudación 2009	Recaudación 2008	Diferencia	% Variación
IRPF	3.917.693	4.458.237	(540.544)	(12,1)
I. Sociedades	1.231.686	1.692.233	(460.547)	(27,2)
IVA	3.528.205	4.265.486	(737.281)	(17,3)
Gestión propia	2.759.294	3.173.284	(413.990)	(13,0)
Ajuste	768.911	1.092.202	(323.291)	(29,6)
II. EE. Fabricación	1.361.250	1.373.667	(12.417)	(0,9)
Gestión propia	1.475.751	1.497.171	(21.420)	(1,4)
Ajuste	(114.501)	(123.504)	9.003	7,3
Resto	753.243	1.044.576	(291.333)	(27,9)
Recaudación total	10.792.077	12.834.199	(2.042.122)	(15,9)

El descenso interanual de la **imposición directa** se sitúa en el **-18,3%**, afectado especialmente por el desplome recaudatorio del I. Sociedades, si bien el resto de impuestos también está viendo caer su recaudación, algunos de ellos con mayor intensidad.

Mucho menos negativa es la evolución seguida en su gestión propia por el capítulo de **impuestos**

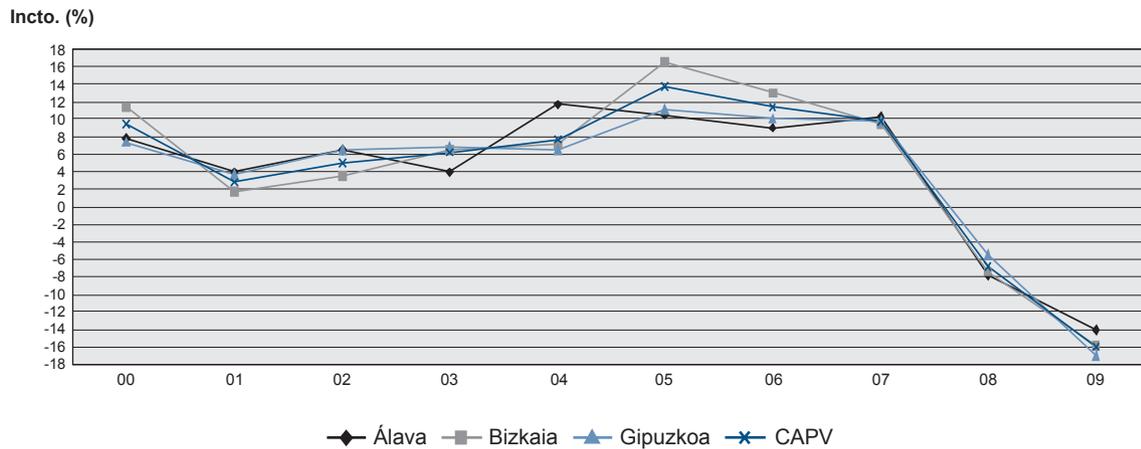
indirectos, el **-9,8%** lastrado por la fuerte caída del más significativo de sus componentes, el IVA, y con sólo dos figuras tributarias, los impuestos especiales que gravan el tabaco y la cerveza, que consiguen superar la recaudación del ejercicio anterior, si bien con la incorporación de los ajustes realizados con la Agencia Tributaria la tasa recaudatoria llega hasta el **-13,4%**.

DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa
Recaudación relativa	16,2	52,0	31,8
Variación interanual	(14,0)	(15,8)	(17,0)
Ejecución presupuestaria	80,6	79,3	78,9

A lo largo del ejercicio la recaudación se ha mantenido en las tres Diputaciones Forales por debajo de la del año anterior, llegando al cierre con el resultado me-

nos malo para Álava, que en su gestión propia aventaja al resto en más de dos puntos, como consecuencia de su mejor comportamiento en el IVA y en el IRPF.

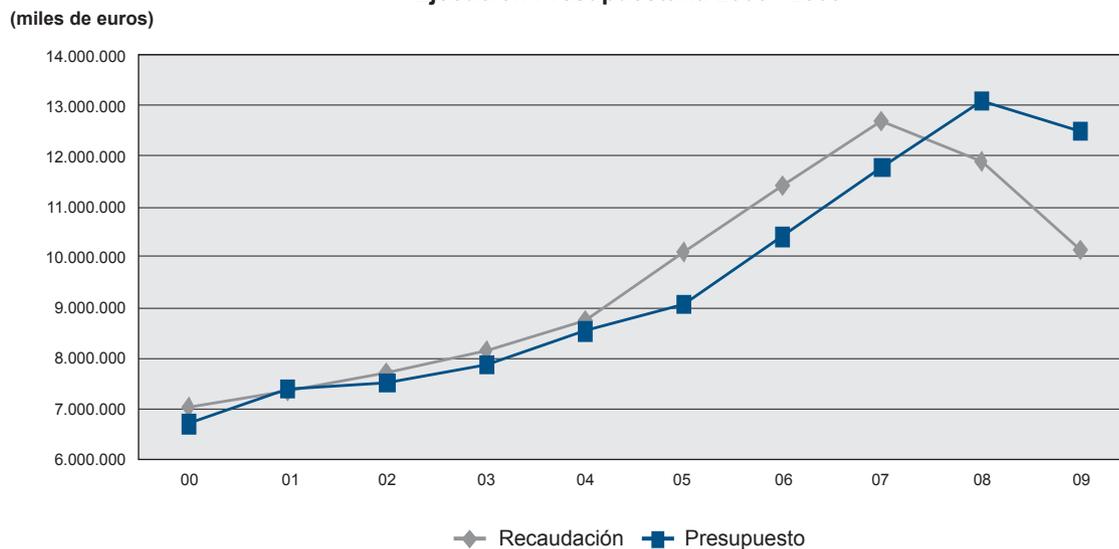
RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS CAPV - 2000 / 2009



Así pues, al cierre de 2009 la recaudación de las Diputaciones Forales se queda a casi 19 puntos de su presupuesto inicial, aún cuando supera en 3,9 puntos la previsión de cierre realizada en el pasado mes de octubre, como consecuencia de la mejora

experimentada en el último tramo del año por el I. Sociedades y, sobre todo, por el IVA, que ha contado con el ingreso extraordinario recibido por la Diputación Foral de Álava, como consecuencia de una resolución de la Junta Arbitral.

CAPV. Gestión Propia Ejecución Presupuestaria 2000 / 2009



IV.- IRPF

Al cierre de 2009 la recaudación del IRPF presenta por primera vez un retroceso interanual, el **-12,1%**, decremento que ha sido el doble a mediados del ejercicio y que se deriva de la evolución negativa de casi todos sus componentes.

En efecto, el más importante de ellos, los **Rendimientos de Trabajo**, recauda 3,6 puntos menos que en el año precedente, reflejo de factores tales como:

- Situación recesiva del mercado laboral vasco, que ha pasado de una situación de paro técnico a una tasa de desempleo por encima del 8%.
- Además, desde comienzos de año se ha continuado aplicando la tabla de retenciones entrada en vigor el 1 de junio de 2008, que recogía no sólo el ajuste de la tabla anterior a la previsión de inflación, sino también la "deducción para incentivar la actividad económica" de 400 € por contribuyente.
- Finalmente, las Diputaciones Forales están haciendo frente a un mayor número de peticiones de aplazamientos, motivado por la débil situación económica y de tesorería en que están inmersas muchas empresas.

En cuanto al resto de los componentes del impuesto, sólo uno de ellos, el que contabiliza las retenciones provenientes del **Capital Inmobiliario**, ha evolucionado positivamente en los tres Territorios Históricos, si bien en Álava y Gipuzkoa lo hace en sólo un 0,8%, frente al 25,5% de Bizkaia, que ha seguido recibiendo los efectos positivos de la supresión de una significativa excepción a la obli-

gación de retener e ingresar, lo que arroja para la CAPV un aumento interanual del 13,4%.

Si bien se trata de un apartado de poco peso recaudatorio, destaca por el lado negativo el **-56,3%** que registran las retenciones sobre las **Ganancias Patrimoniales**, tasa altamente desfavorable en los tres Territorios Históricos.

Pero la tasa más negativa no sólo del IRPF, sino también del conjunto de tributos concertados, es la alcanzada por la **Cuota diferencial neta**, el **-68,5%** reflejo de la campaña de la Renta-08, que ha soportado una bajada de los ingresos próxima al 20% y un aumento similar de las devoluciones, éstas últimas especialmente incididas por la deducción de 400 € por contribuyente, mientras que las nuevas tablas de retenciones que recogían la misma no se aplicaron hasta junio de 2008.

V.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las Diputaciones Forales han contabilizado por el I. Sociedades a 31 de diciembre un total de 1.231.686 miles de euros, lo que supone 460.546 miles de euros menos que en el año anterior, esto es, una tasa interanual del **-27,2%**, derivada básicamente de la desfavorable evolución de la Cuota diferencial neta, y que supone el resultado más negativo de entre los grandes impuestos y uno de los más bajos dentro del panel de tributos concertados. En efecto, los ingresos contabilizados en la **Cuota diferencial neta** a lo largo de 2009 han estado muy por debajo de los del ejercicio precedente:

- Las autoliquidaciones anuales en los meses de julio y agosto, únicos pagos para las sociedades bajo normativa foral, cuya recaudación supone más del 70% de los ingresos totales de la Cuota diferencial neta, se han

decrementado interanualmente en un 32%, lo que duplica la pérdida recaudatoria del ejercicio anterior.

- Por el contrario, la recaudación proveniente de los pagos a cuenta de abril, octubre y diciembre, realizados por las sociedades sujetas a normativa estatal, que cotizan a las Diputaciones Forales según el volumen de operaciones, se ha incrementado en un 13%, si bien a este aumento contribuye de forma significativa la aportación de un número reducido de empresas concretas que en el plazo de octubre han ingresado un importe sensiblemente superior al del ejercicio anterior.

Así pues, la recaudación de este apartado refleja sobre todo el deterioro de las cuentas de resultados empresariales, y en menor medida la incidencia de cambios normativos como la aplicación del tipo impositivo general del 30% en la normativa común, supresión de la libertad de opción del pago del 18% de la última cuota líquida.... El resultado es de una fuerte caída de los ingresos en los tres Territorios Históricos y un moderado incremento de las devoluciones, arrojando para la recaudación neta un decremento del 31,6%.

Además, al igual que sucede en el IRPF, la recaudación total del I. Sociedades se ve también perjudicada por la inclusión del 50% de los ingresos provenientes del resto de los componentes del impuesto, de los que sólo los Rendimientos del Capital Inmobiliario superan a los del ejercicio precedente.

En definitiva, al 31 de diciembre de 2009 se profundiza en la acusada caída a la que llegaba este impuesto en el ejercicio anterior, el -16,8%, con lo que se retrocede al nivel recaudatorio que ya se había alcanzado al cierre de 2006.

VI.- IVA

Por segundo año consecutivo las recaudaciones por IVA, tanto la gestionada por las DD.FF. como la recibida vía ajuste, son inferiores a las del ejercicio anterior, y han supuesto para el total del impuesto un fuerte retroceso recaudatorio, el -17,3%, lo que le sitúa a un nivel recaudatorio ligeramente inferior al que se llegaba en 2004.

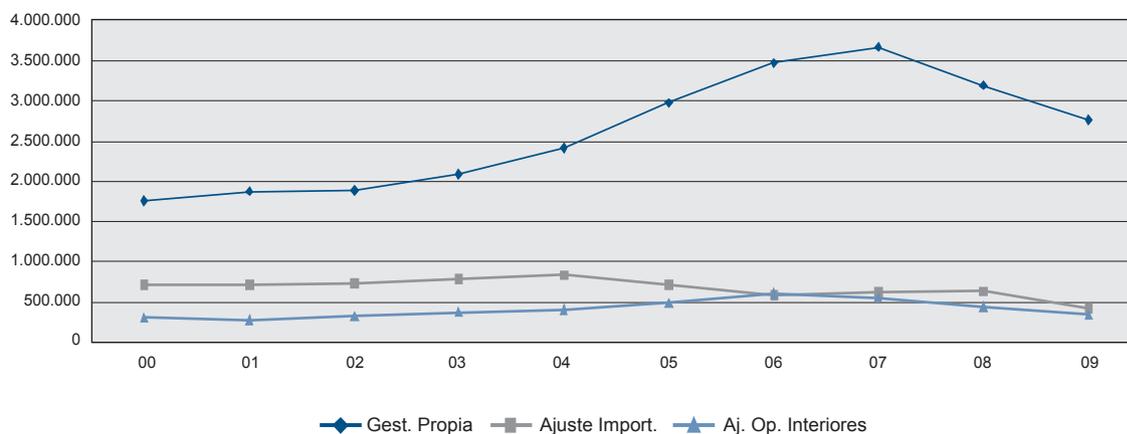
En agosto de 2008 la recaudación por **IVA Gestión propia** entraba en números rojos, y así ha continuado a lo largo de 2009, con tasas negativas de dos dígitos, que a mediados de año llegaba hasta el -30,3%, para cerrar el ejercicio con un -13,0%, tasa rebajada en 4,4 puntos con la contabilización de un ingreso extraordinario recibido de la Hacienda estatal como devoluciones por IVA de ejercicios anteriores, en aplicación de una resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico.

Las devoluciones practicadas por las Diputaciones Forales son casi dos puntos inferiores a las del ejercicio anterior, pero los ingresos, registran un -8,8%, reflejo del deterioro de la actividad económica en general y el consumo en particular, lastreado por la destrucción de empleo, la restricción del crédito y el empeoramiento de las expectativas, que explican la menor intensidad en el gasto de las familias.

Mayor aún es la caída recaudatoria soportada por la Agencia Tributaria, en torno al 30% a noviembre, que en las operaciones interiores acusa el impacto de la generalización de la devolución mensual y de los mayores aplazamientos. Si a esto se añade el menor ritmo de formalización respecto al año anterior, el resultado es de un **Ajuste** para las Diputaciones Forales un 29,6% inferior al que se ingresaba en 2008.

RECAUDACIÓN POR IVA CAPV - 2000 / 2009

(miles de euros)



VII.- IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Las Diputaciones Forales han contabilizado en gestión propia y ajustes con el Estado por **Alcohol, Hidrocarburos, Cerveza, Tabaco y Electricidad** un total de 1.361.250 miles de euros, distribuidos según los coeficientes horizontales de 2009, lo que supone un -0,9% respecto al ejercicio anterior.

A lo largo de 2009 es el impuesto que grava el **alcohol** el que ha presentado una tasa negativa más elevada y con mayores altibajos, situándose al cierre en un -6,7%.

Mucho más moderado es el descenso recaudatorio del **I.E. s/ Hidrocarburos**, cuya tasa interanual en 2009 no ha salido de los números rojos, pero sin alcanzar los dos dígitos, para cerrar el ejercicio con un -2,0%, después de haber mejorado en los últimos meses con la subida de los tipos impositivos, en torno a un 7,5% para las gasolineras y en más de un 10% para el gasóleo, entrada en vigor el 13 de junio.

La recaudación proveniente del **I.E. s/Tabaco**, por el contrario, contabiliza cinco décimas más que

en el año anterior y es que a pesar de que los tipos de gravamen se han elevado una media del 10% en 2009, la recaudación está acusando el descenso paulatino del consumo, derivado del endurecimiento de las leyes antitabaco, la subida de los precios y el posible traslado del consumo a la picadura de liar, como alternativa más barata y que soporta menor carga tributaria.

Al igual que sucedía en 2008, el impuesto especial de menor entidad recaudatoria, el que grava el consumo de **cerveza**, es el que mejor se ha comportado, con un aumento recaudatorio del 7,8%

A partir del ecuador del ejercicio ha suavizado su caída recaudatoria el **I.E. s/ Electricidad**, al acusar el impacto de la subida de tarifas y del paso a facturación mensual en este año, y cierra el ejercicio con una tasa del -1,6%, derivado del menor consumo por la menor actividad económica, circunstancia que ya se dejaba notar en el último tramo de 2008 y que contrasta con los continuos crecimientos anuales registrados durante el resto de la década.

El resultado total es una recaudación por **gestión**

propia que varía interanualmente en un **-1,4%**, que se reduce al **-0,9%**, con la incorporación de los Ajustes, en los que el único que sube, y además muy intensamente, es el relativo al I.E. s/ Tabaco, como consecuencia del fuerte desfase por parte de la Hacienda estatal en la formalización de la recaudación al mes de noviembre de 2007 y 2008, lo que ocasionó unos resultados muy dispares en las liquidaciones de los citados ejercicios.

VIII.-OTROS TRIBUTOS

En cuanto al resto de los tributos, que representan el 7,0% de la recaudación total, al cierre del ejercicio han visto caer su recaudación en un **-27,9%**, porcentaje que baja hasta el **-18,5%** de media si se prescinde del I. Patrimonio, cuya recaudación no es homogénea con la del ejercicio anterior.

Éstas son las notas más relevantes:

- Al cierre de 2009, el **I. s/ Renta No Residentes** ha interrumpido bruscamente la excelente senda expansiva mantenida en los últimos años, al acusar el peso de Bizkaia cuya recaudación íntegra sólo supone el 60% de los ingresos contabilizados el año anterior, lo que para el conjunto de la CAPV arroja un descenso interanual del 39,4%.
- Mucho más moderado es el decremento interanual registrado en el **I. s/Sucesiones y Donaciones**, que cierra el ejercicio con un descenso del 2,1%, al que se llega con un resultado muy dispar para cada una de las Diputaciones Forales.
- La recaudación consolidada del **I. s/ Patrimonio** pertenece en su casi totalidad a Gipuzkoa, único Territorio Histórico en el que ha continuado en vigor la declaración del Patrimonio-08. De ahí que al cierre de 2009 este impuesto soporte la mayor caída recaudatoria del panel de tributos concertados al compararla con los ingresos contabilizados por las tres Diputaciones Forales en el ejercicio anterior, ya que tanto en Álava como en Bizkaia este impuesto en 2009 sólo ha contabilizado importes devengados en ejercicios anteriores.
- Así pues, sólo en el Territorio Histórico de Gipuzkoa es homogénea interanualmente la recaudación por este impuesto, donde registra una caída próxima al 18%, como consecuencia básicamente del comportamiento de la bolsa española, que en 2008 soportaba el mayor desplome de su historia, el 39%, con muy pocos valores que se libraban de los números rojos.
- Vuelven a caer en los tres Territorios Históricos las recaudaciones por el **I. s/ Transmisiones Patrimoniales**, y del **I. s/Actos Jurídicos Documentados**, en torno al **-17,7%**, el primero de ellos incidido por la fuerte desaceleración en las ventas de viviendas de segunda mano, componente muy importante del mismo, así como por el descenso en el precio de las mismas.
- En 2009 ha continuado el fuerte descenso recaudatorio por **I. E. s/ Determinados Medios de Transporte** en las tres Diputaciones Forales, si bien en los últimos meses ha aminorado su marcha negativa, habida cuenta que tras quince meses de descenso de las matriculaciones, se ha dejado notar la influencia positiva de los descuentos directos de hasta 2.000 euros a los particulares que compren coches poco contaminantes a través del nuevo Plan 2000 E.

- También el **I.E. s/ Ventas Minoristas Determinados Hidrocarburos** ha mejorado en el último tramo del año sus datos recaudatorios y ha llegado al 31 de diciembre con un decremento de sólo tres puntos, que se ha distribuido territorialmente según los coeficientes horizontales de 2009.
- Un poco más negativo es el resultado al que llega el **I. s/Primas de Seguros**, que después de descender en los tres Territorios Históricos, cierra el año con una menor recaudación consolidada del 5,5%.
- Finalmente, la recaudación de la **Tasa de Juego** ha vuelto a caer por sexto año consecutivo, en esta ocasión con un porcentaje del -7,2%, después de evolucionar positivamente en los tres Territorios Históricos su componente más importante, Máquinas, pero con fuertes descensos tanto en Bingo como en Casinos.

IX.- PREVISIÓN RECAUDACIÓN CAPV 2010

En el mes de octubre de 2009 el Consejo Vasco de Finanzas Públicas aprueba la "Previsión de Recaudación CAPV 2010" por tributos concertados. Esta previsión ha sido aprobada posteriormente por las Juntas Generales de cada Territorio Histórico para incluirla en su Presupuesto de ingresos respectivo.

Los factores que básicamente tiene en cuenta el CVFP para prever recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales durante el ejercicio de 2010 son:

- Recaudación previsible al cierre de 2009
- Evolución futura de la situación económica vasca
- Cambios en la normativa foral tributaria
- Ajustes puntuales en la recaudación

Como es habitual, la previsión de cierre de 2009 se realiza a partir de los datos recaudatorios de las Diputaciones Forales al mes de agosto de ese año, que representa el 50% del Presupuesto inicial de gestión propia y que es suficientemente significativa al incluir tres trimestres de ciclos recaudatorios, la campaña de la Renta-08 muy avanzada y las autoliquidaciones anuales del I. Sociedades ya presentadas.

La **economía** mundial viene sufriendo una profunda recesión desde el cuarto trimestre de 2007, provocada inicialmente por el estrechamiento del crédito global que paralizó bruscamente la economía real. Las economías de todo el mundo experimentaron reducciones en su crecimiento al mismo tiempo que la crisis financiera expandía su radio de acción por toda América, Europa y Asia.

El impacto de la crisis se ha amortiguado con la aplicación de importantes medidas fiscales y monetarias, con la reducción de los tipos de interés y la inyección de dinero en la economía. Los analistas económicos coinciden en que lo peor de la crisis puede haber pasado, pero opinan que la esperada recuperación podría encontrarse todavía lejos.

La combinación de resultados obtenidos en 2009 por los países desarrollados y los emergentes sugiere que la economía mundial ha dado otro paso hacia la recuperación y que ha recortado en más de un punto el descenso precedente. La mejora continuará en 2010, pero el nivel de desempleo seguirá empeorando, y los flujos comerciales mundiales tardarán en recuperarse totalmente.

La primera locomotora mundial, Estados Unidos, después de contraer en un -2,4% su economía, para 2010 espera un crecimiento próximo al 2%, una vez que consiga reactivar el gasto de los hogares norteamericanos y su mercado laboral con los planes aprobados con tal fin por el gobierno.

Las perspectivas para Asia son buenas gracias a la resistencia de China e India en la actual crisis económica, cuyas economías mantendrán un crecimiento muy positivo en 2010. Ahora bien, Asia tardará en recuperar el crecimiento de años pasados, habida cuenta de que hay países como Japón y Corea del Sur con una alta dependencia de las exportaciones y éstas son menores en un contexto de fuerte caída de los volúmenes comerciales mundiales.

En la zona del euro, las previsiones establecen que su PIB repunte muy moderadamente, hasta el 0,6% en 2010, si bien esa recuperación puede no llegar hasta finales de año.

El líder mundial exportador y la economía más grande de Europa, Alemania, ya ha pasado lo peor de la crisis, y después del fuerte retroceso que ha soportando en el recién cerrado ejercicio, se espera que en 2010 vuelva a tasas levemente positivas.

En cuanto a la economía española, que ha cerrado 2009 sin salir oficialmente de la crisis, la mayoría de los órganos económicos prevé que toque fondo en los primeros meses de 2010, comenzando a partir de ese momento una tímida recuperación, aunque no se esperan tasas de crecimiento positivas hasta el año siguiente.

Se considera que la **economía vasca** ya ha salido de la recesión, después de cuatro trimestres consecutivos con tasas negativas, al registrar en el último trimestre de 2009 un crecimiento positivo del 0,2%, si bien la variación interanual continúa siendo negativa.

Para 2010 se anticipa una progresiva mejora de la demanda interna y un mantenimiento de la aportación del saldo exterior. El consumo puede moderarse en menor proporción que lo que caiga el empleo, una vez que se recupere la confianza en la evolución

de la economía. La inversión volverá a ser el componente que más se retraiga en los próximos trimestres y su recuperación será más lenta.

El empleo seguirá contrayéndose, pero a ritmos algo menos intensos, como ya apunta la afiliación a la Seguridad Social, hasta colocar la tasa de paro por encima del 9%.

En definitiva, en un escenario en el que se da por sentado que la peor recesión en sesenta años toca a su fin, con algunas economías importantes que volverán a la senda del crecimiento, pero con un grado de incertidumbre todavía elevado, las últimas estimaciones para 2010 en la Comunidad Autónoma de Euskadi apuntan a que ya en el segundo trimestre se registrará un crecimiento interanual positivo, mientras que para el total del año el aumento del PIB real se situará en el entorno del 0,5%, que en términos nominales pudiera arrojar una tasa interanual por encima del 1%.

Las **novedades tributarias** previstas afectan básicamente a sólo dos impuestos, si bien se trata de los de mayor poder recaudatorio, el IRPF y el IVA, y son cambios de una entidad suficiente para que sus efectos se dejen sentir en la recaudación de las Diputaciones Forales a lo largo del próximo ejercicio.

Así, en cuanto al **IRPF**, se ha considerado conveniente modificar la deducción de 400 euros por contribuyente a la vista de que, después de haber estado en vigor durante dos años, han perdido significado las razones que justificaron su implantación en 2008, como mecanismo de ayuda a las familias proporcionándoles una mayor renta disponible a efectos de propiciar una reactivación del consumo.

En consecuencia, las Diputaciones Forales mantienen para 2010 y 2011 la deducción de 400 € para los contribuyentes con una base imponible infe-

rior a 15.000 €. En un segundo tramo, para quienes tengan una base imponible entre los 15.000 € y los 20.000 €, la deducción se rebaja de modo gradual para evitar saltos impositivos. Finalmente, desaparece la deducción para bases imponibles superiores a 20.000 €.

Adicionalmente, se han adaptado las tablas de retenciones a la nueva situación, procurando con carácter general acercar la cuota líquida a las retenciones y pagos a cuenta, por lo que se han elaborado unas nuevas tablas de retenciones con subidas en todos los tramos que superen los 19.000 € anuales, que se están aplicando en las nóminas y pensiones a partir del 1 de enero de 2010.

Otro cambio tributario ha sido una subida en el tipo de retención aplicable a las rentas del ahorro, para las que se ha aprobado un incremento del 18% anterior al 19%, lo que incidirá positivamente en la recaudación de estos tres apartados tributarios:

- Rendimientos Capital Mobiliario
- Rendimientos Capital Inmobiliario
- Ganancias Patrimoniales

Asimismo, para las rentas del ahorro anteriormente citadas, el tipo de gravamen sube del 18% al 20% a partir del 1 de enero de 2010.

También se ha aumentado del 18% al 20% el tipo de gravamen de las sociedades patrimoniales.

En cuanto al I. **Sociedades**, las deducciones de las empresas por creación de empleo que son más bajas en Álava y Bizkaia, a partir de 2010 se igualan a las ya vigentes en Gipuzkoa, y han pasado a ser de:

- 4.600 € por persona contratada con contrato laboral indefinido.

- 8.600 € en los casos de colectivos de difícil inserción laboral.

Por otra parte, ha sido objeto de armonización el I. **Transmisiones Patrimoniales**, que se aplica, por ejemplo, a las compraventas de vivienda de segunda mano, y en este caso se han generalizado los tipos impositivos vigentes en Álava:

- 6,0% para bienes inmuebles
- 4,0% para viviendas
- 2,5% para viviendas habituales inferiores a 120 m²

También el IVA va a ser objeto de cambios en su normativa, en concreto en sus tipos impositivos, que después de mantenerse sin cambios desde 1995, van a subirse del 7% al 8% el tipo reducido, con el que se gravan, entre otros, los alimentos, productos farmacéuticos e instrumental sanitario y del 16% al 18% el tipo general, al que los contribuyentes tributan por la adquisición de la gran mayoría de los productos y servicios, tipos que aún después de esta subida continuarán siendo inferiores a los aplicados en otros países como Alemania, Francia y Portugal.

Ahora bien, esta subida de los tipos del IVA no entrará en vigor hasta mediados de 2010, por lo que su repercusión recaudatoria será bastante limitada en el próximo ejercicio.

Finalmente, también la Diputación Foral de Gipuzkoa ha derogado el I. **s/ Patrimonio**, con efectos desde el 1 de enero de 2009, sumándose así a la medida aprobada por Álava y Bizkaia un año antes, lo que significa que en 2010 los ingresos de este impuesto provendrán exclusivamente de devengos de ejercicio anteriores.

En cuanto a la **previsión recaudatoria para 2010**, el importe aprobado por el CVFP del

pasado mes de octubre asciende a un total de 11.375.000 miles de euros, que suponía un aumento del 9,5% sobre el cierre para 2009 estimado en base a los últimos datos disponibles al mes de agosto.

Ahora bien, esta estimación de cierre ha sido superada en casi cuatro puntos porcentuales por la recaudación contabilizada al 31.12.09, sobre la que la Previsión 2010 pasa a suponer un aumento del 5,4%, tal y como a continuación se detalla:

(miles de euros)	Previsión 2010	Recaudación 2009	Diferencia	% Incremento
IRPF	4.270.988	3.917.693	353.295	9,0
I. Sociedades	1.065.630	1.231.686	(166.056)	(13,5)
IVA	3.832.334	3.528.205	304.129	8,6
Gestión propia	3.001.234	2.759.294	241.940	8,8
Ajuste	831.100	768.911	62.189	8,1
II. EE. Fabricación	1.449.641	1.361.250	88.391	6,5
Gestión propia	1.577.400	1.475.751	101.649	6,9
Ajuste	(127.759)	(114.501)	(13.258)	(11,6)
Resto	756.407	753.243	3.164	0,4
Recaudación total	11.375.000	10.792.077	582.923	5,4

Así pues, se contempla una mejor evolución en la **imposición indirecta**, que puede alcanzar un aumento interanual próximo al 8%, en sintonía con el favorable comportamiento esperado para el IVA, que impulsado por los cambios normativos, va a registrar una evolución muy positiva, tanto en la gestión propia con en el ajuste con el Estado.

En efecto, el 1 de julio de 2010 entrará en vigor la subida de los tipos del **IVA**, que no afectará al superreducido del 4%, que grava los bienes y servicios de primera necesidad, tales como pan, leche, frutas, libros, medicamentos y viviendas protegidas, todos ellos consensuados por los estados miembros de la UE.

También se estima un aumento en el importe a recibir por las Diputaciones Forales por el Ajuste IVA, en base a la previsión recaudatoria realizada por el Estado, que aunque la ha hecho con la hipótesis de estabilidad del gasto final sujeto al impuesto, ha tenido en cuenta dos factores que explican casi íntegramente el destacado aumento recaudatorio esperado:

- En 2010 desaparecerá el efecto de la generalización de las devoluciones mensuales, introducido en el ejercicio de 2009 en el que se han acumulado devoluciones anticipadas.
- Además, la subida de los tipos impositivos

afectará positivamente a las liquidaciones que se presenten en los últimos meses del año.

En cuanto a las devoluciones, las realizadas a finales de 2008 caerán fuertemente como consecuencia de tres factores: la menor actividad económica, las menores solicitudes de devolución de las entidades que se han acogido al régimen de grupos y el final de las devoluciones extraordinarias causadas por la sentencia de la prorrata.

Un poco menor es el aumento recaudatorio previsto para los **II.EE. Fabricación**, que en 2010 recogerán durante un ejercicio completo los efectos de las subidas en el pasado mes de junio de los tipos impositivos que gravan el consumo de los hidrocarburos y del tabaco, mientras que el I.E. s/ Electricidad puede ver mejorada su recaudación no sólo por la mayor actividad económica, sino también por previsibles ajustes en las tarifas eléctricas.

Aún así, su aumento interanual rondará en torno al 6%, un poco por encima de la evolución que viene siendo habitual en estos impuestos, cuya recaudación, ante la escasez de novedades normativas, ha venido evolucionando en sintonía con la variación de los precios y el comportamiento del consumo.

Mucho más moderada es la evolución para la **imposición directa**, en la que el impacto positivo de la supresión parcial de la deducción de los 400 € se ve frenado por el nuevo deterioro del I. Sociedades, con el resultado de una variación interanual del 3,3% para el total del capítulo.

Se prevé que el aumento interanual de la recaudación por el **IRPF** llegue hasta el 9%, gracias a la evolución positiva de sus dos componentes más significativos:

- Las retenciones sobre los Rendimientos de Trabajo volverán a la senda de crecimiento con

la aplicación desde principios de año de unas nuevas tablas de retenciones, más altas que las anteriores a fin de adecuarse a la supresión parcial de los 400 €.

No obstante, la recaudación seguirá condicionada por unas subidas salariales muy moderadas e incluso nulas en algunos casos y por el goteo de pérdida de puesto de trabajo que se prevé para 2010.

- Después de la fuerte caída de 2009, en el próximo ejercicio la Cuota diferencial neta debe reducir claramente su negatividad, pues disminuirán sus devoluciones ya que las tablas que recogen la deducción de los 400 € se han aplicado durante todo el recién cerrado ejercicio.

En cuanto al **I. Sociedades**, cuya recaudación ya en 2008 acusaba el fuerte deterioro que están soportando los resultados empresariales, en 2009 ha profundizado en su caída, que se teme pudiera repetirse en el próximo ejercicio, para el que, no obstante, se espera una ligera mejora de la actividad económica, mientras que su Cuota diferencial neta ya no acusará en los pagos a cuenta el impacto de la bajada del tipo general al 30% en la normativa estatal y se beneficiará de la moderada subida recaudatoria prevista para los demás componentes del impuesto.

En definitiva, después de que la situación recesiva de la economía vasca parece haber tocado fondo y en la confianza de que a lo largo del próximo ejercicio se inicie un cambio de tendencia en variables tales como el consumo, la aportación del sector exterior, ... se estima que en el año 2010 las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados 11.375.000 miles de euros, esto es, un 5,4% de incremento sobre la recaudación a la que se ha llegado en el recién cerrado ejercicio.

PREVISIÓN RECAUDACIÓN CAPV 2010
Tributos concertados

(en miles de euros)

	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV
IMPUESTOS DIRECTOS				
Imppto. s/ Renta Personas Físicas:				
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	705.515	2.288.645	1.389.748	4.383.908
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	46.342	149.500	95.790	291.632
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.514	50.000	25.120	85.634
Retenciones Ganancias Patrimoniales	2.403	18.750	4.930	26.083
Pagos frac. Profes. y Empresariales	27.000	71.000	64.950	162.950
Cuota diferencial neta	<u>(90.765)</u>	<u>(361.000)</u>	<u>(231.000)</u>	<u>(682.765)</u>
Total IRPF	701.009	2.216.895	1.349.538	4.267.442
Imppto. s/ Sociedades :				
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	46.342	149.500	95.790	291.632
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.514	50.000	25.120	85.634
Retenciones Ganancias Patrimoniales	2.403	18.750	4.930	26.083
Cuota diferencial neta	<u>113.040</u>	<u>393.000</u>	<u>159.800</u>	<u>665.840</u>
Total I. Sociedades	172.299	611.250	285.640	1.069.189
Imppto. s/ Renta No Residentes	10.464	85.000	10.230	105.694
Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones	10.590	40.000	29.760	80.350
Imppto. s/ Patrimonio	0	0	47.180	47.180
Impuestos extinguidos	0	2.100	0	2.100
Total Impuestos Directos	894.362	2.955.245	1.722.348	5.571.955
IMPUESTOS INDIRECTOS				
IVA Gestión propia	507.509	1.504.819	988.906	3.001.234
Gestión propia D.F	406.591	1.856.082	738.561	3.001.234
Ajuste interno	<u>100.918</u>	<u>(351.263)</u>	<u>250.345</u>	<u>0</u>
Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales	16.934	100.000	49.580	166.514
Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados	15.761	50.000	33.321	99.082
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	4.930	21.000	11.500	37.430
Impptos. Especiales. Gestión propia:				
Alcohol, Derivadas e Intermedios	2.486	7.371	4.843	14.700
Hidrocarburos	184.505	547.078	359.517	1.091.100
Labores del Tabaco	66.237	196.398	129.065	391.700
Cerveza	879	2.607	1.714	5.200
Electricidad	12.632	37.454	24.614	74.700
I.s/ Ventas Minoristas Detmdos. Hidrocarburos	8.776	26.023	17.101	51.900
I.E.s/ Carbón				
Imppto. s/ Primas de Seguros	9.240	42.200	24.240	75.680
Impuestos extinguidos	0	0	0	0
Total Impuestos Indirectos	829.889	2.534.950	1.644.401	5.009.240
TASAS Y OTROS INGRESOS				
Tasa de Juego	7.431	29.700	16.150	53.281
Recargos de Prórroga y Apremio	1.830	4.000	4.380	10.210
Intereses de Demora y Sanciones	1.678	15.700	9.595	26.973
Total Tasas y otros ingresos	10.939	49.400	30.125	90.464
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTIÓN PROPIA	1.735.190	5.539.595	3.396.874	10.671.659
Ajuste I.V.A.: Aduanas	75.486	223.825	147.089	446.400
Operaciones Interiores	65.053	192.888	126.759	384.700
Total Ajuste I.V.A.	140.539	416.713	273.848	831.100
Ajustes Impptos. Especiales:				
Alcohol, Deriv. e Intermed. Importaciones	37	110	73	220
Op. Interiores	7.576	22.463	14.761	44.800
Hidrocarburos Importaciones		1		1
Op. Interiores	(40.584)	(120.336)	(79.080)	(240.000)
Labores del Tabaco	8.743	25.922	17.035	51.700
Cerveza Importaciones	37	110	73	220
Op. Interiores	2.587	7.672	5.041	15.300
Total Ajustes Impptos. Especiales	(21.604)	(64.058)	(42.097)	(127.759)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	1.854.125	5.892.250	3.628.625	11.375.000

RECAUDACIÓN CAPV

Periodo: enero/diciembre 2009

(en miles de euros)

	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2009	CAPV 2008	% Incto.
IMPUESTOS DIRECTOS						
Imppto. s/ Renta Personas Físicas:						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	666.793	2.184.746	1.315.514	4.167.053	4.322.205	(3,6)
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	38.196	134.922	93.161	266.279	312.169	(14,7)
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.223	45.418	24.806	80.447	70.950	13,4
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.590	11.611	4.215	17.417	39.872	(56,3)
Pagos frac. Profes. y Empresariales	27.028	71.326	64.312	162.667	173.704	(6,4)
Cuota diferencial neta	(113.653)	(397.725)	(264.791)	(776.169)	(460.662)	68,5
Total IRPF	630.177	2.050.298	1.237.218	3.917.693	4.458.237	(12,1)
Imppto. s/ Sociedades :						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	38.196	134.922	93.161	266.279	312.169	(14,7)
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.223	45.418	24.806	80.447	70.950	13,4
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.590	11.611	4.215	17.417	39.872	(56,3)
Cuota diferencial neta	161.823	506.276	199.444	867.544	1.269.242	(31,6)
Total I. Sociedades	211.832	698.227	321.627	1.231.686	1.692.233	(27,2)
Imppto. s/ Renta No Residentes	9.555	95.164	8.916	113.634	187.572	(39,4)
Imppto. s/ Sucesiones y Donaciones	7.240	45.913	26.946	80.099	81.829	(2,1)
Imppto. s/ Patrimonio	692	2.310	46.642	49.645	181.309	(72,6)
Impuestos extinguidos						
Total Impuestos Directos	859.496	2.891.913	1.641.350	5.392.758	6.601.180	(18,3)
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA Gestión propia	466.597	1.377.991	914.706	2.759.294	3.173.284	(13,0)
Gestión propia D.F	472.128	1.592.029	695.137	2.759.294	3.173.284	(13,0)
Ajuste DD.FF.	(5.531)	(214.038)	(219.569)	0	0	
Imppto. s/ Transmisiones Patrimoniales	14.078	89.521	48.637	152.236	185.062	(17,7)
Imppto. s/ Actos Jurídicos Documentados	14.354	48.892	31.960	95.206	115.544	(17,6)
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	5.732	20.006	11.411	37.150	49.197	(24,5)
I. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	2.367	6.991	4.641	14.000	15.002	(6,7)
Hidrocarburos	174.075	514.092	341.253	1.029.420	1.050.749	(2,0)
Labores Tabaco	60.100	177.493	117.819	355.412	353.723	0,5
Cerveza	944	2.789	1.851	5.584	5.180	7,8
Electricidad	12.063	35.625	23.648	71.336	72.517	(1,6)
I.s/ Ventas Minoristas Detmdos. Hidrocarburos	8.698	25.687	17.051	51.436	53.068	(3,1)
I.E.s/ Carbón						
Imppto. s/ Primas de Seguros	9.185	39.939	23.797	72.921	77.141	(5,5)
Impuestos extinguidos	0	0	0	0	165	
Total Impuestos Indirectos	768.194	2.339.027	1.536.773	4.643.994	5.150.632	(9,8)
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Bingo	2.832	13.885	6.447	23.163	27.749	(16,5)
Máquinas y aparatos automáticos	4.404	18.716	9.446	32.566	31.934	2,0
Casinos y otros	163	1.997	839	2.999	3.570	(16,0)
Total Tasa de Juego	7.399	34.597	16.732	58.728	63.253	(7,2)
Recargos	1.483	5.629	4.891	12.003	11.738	2,3
Intereses de Demora	1.583	10.114	4.567	16.264	23.435	(30,6)
Sanciones	3	7.627	6.289	13.919	15.263	(8,8)
Total Tasas y otros ingresos	10.468	57.968	32.478	100.914	113.689	(11,2)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTIÓN PROPIA	1.638.158	5.288.907	3.210.601	10.137.666	11.865.501	(14,6)
Ajuste I.V.A.: Aduanas	72.839	215.114	142.792	430.745	644.468	(33,2)
Operaciones Interiores	57.184	168.880	112.102	338.166	447.734	(24,5)
Total Ajuste I.V.A.	130.023	383.994	254.894	768.911	1.092.202	(29,6)
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol, e Intermedios						
Importaciones	38	113	75	227	366	(38,1)
Op. Interiores	7.757	22.909	15.207	45.874	48.808	(6,0)
Hidrocarburos						
Importaciones	1	4	2	7	1	387,9
Op. Interiores	(40.165)	(118.620)	(78.739)	(237.524)	(200.210)	18,6
Labores Tabaco	10.206	30.140	20.007	60.352	10.386	481,1
Cerveza						
Importaciones	33	97	64	194	227	(14,4)
Op. Interiores	2.768	8.175	5.427	16.370	16.918	(3,2)
Total Ajustes Imptos. Especiales	(19.362)	(57.182)	(37.957)	(114.501)	(123.504)	(7,3)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	1.748.819	5.615.720	3.427.538	10.792.077	12.834.199	(15,9)

N

ormativa tributaria (1 octubre 2009 - 31 enero 2010)

TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA

BOTHA N° 115 7/10/2009 (ISD)

DECRETO FORAL 63/2009, del Consejo de Diputados de 22 de septiembre, que modifica el Decreto Foral 74/2006, de 29 de noviembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sumario:

La Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava prevé la posibilidad de que el obligado tributario pueda iniciar las actuaciones y procedimientos tributarios mediante autoliquidación. En este sentido, la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su artículo 41 dispone que, la Diputación Foral de Álava podrá establecer con carácter general o para supuestos especiales, el régimen de autoliquidación. La implantación del régimen de autoliquidación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conlleva la modificación del Decreto Foral 74/2006, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, fijando el procedimiento que deben seguir los obligados tributarios para la realización por sí mismos de las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver.

BOTHA N° 116 9/10/2009 (ITP y AJD)

DECRETO FORAL 65/2009, del Consejo de Diputados de 29 de septiembre, que regula la normativa a tener en cuenta por el Gobierno Vasco cuando intervenga en la formalización de arrendamientos de fincas urbanas sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuya deuda tributaria se ingrese en metálico.

Sumario:

El artículo 44 de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone que, en los arrendamientos de fincas urbanas, la deuda tributaria que se devengue por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se puede satisfacer a través de la utilización de efectos timbrados o en metálico. En concreto, en la formalización de algunos de los contratos de arrendamientos de viviendas, con o sin garaje anejo, sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, interviene el Gobierno Vasco. El objeto del presente Decreto Foral es regular las normas a tener en cuenta por el Gobierno Vasco, para el ingreso en la Diputación Foral de Álava de las cuotas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que recaude en metálico, cuando intervenga en la formalización de contratos de arrendamientos de viviendas, con o sin garaje anejo.

BOTHA N° 117 14/10/2009 (ISD)

ORDEN FORAL 547/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 7 de octubre, por la que se aprueban los modelos 650, 651, 652, 653, 654 y 655 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se determinan la forma y el lugar de presentación de los mismos

Sumario:

El artículo 41 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, prevé la posibilidad de implantar, con carácter general o para supuestos especiales, el régimen de autoliquidación. Por su parte el Decreto Foral 63/2009 de 22 de septiembre ha modificado el Decreto Foral 74/2006, de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el fin de fijar el procedimiento de autoliquidación obligatoria del citado Impuesto. Además, en el nuevo entorno estratégico y operativo de las Administraciones Públicas se ha regulado el marco de las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática mediante Decreto Foral 110/2008, de 23 de diciembre, estableciéndose que las declaraciones que determine el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos podrán ser presentadas por esta vía. Por todo ello, se hace preciso aprobar los correspondientes modelos de impresos para la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y fijar sus condiciones generales de presentación.

BOTHA N° 147 23/12/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 712/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 16 de diciembre, por la que se aprueban los signos, índices o módulos, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicables a partir de 1 de enero de 2010.

Sumario:

El artículo 30 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que el método de estimación objetiva por signos, índices o módulos se aplicará, en los

términos, límites cuantitativos y para sectores de actividad económica, excluidas las actividades profesionales, que reglamentariamente se establezcan. La aplicación de esta modalidad de estimación objetiva no puede dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica. En el supuesto de producirse diferencia entre el rendimiento real de la actividad y el derivado de la correcta aplicación de esta modalidad de determinación del rendimiento neto, se procederá al ingreso o devolución de la cuota resultante, sin que resulten exigibles el recargo por ingreso fuera de plazo, los intereses de demora o las sanciones. Por otra parte, el artículo 31 del Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. De igual forma, el apartado 2 del artículo 39 del citado Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que la determinación del rendimiento neto en la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos y la aplicación de las instrucciones que sean aprobados mediante Orden Foral del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos. En consecuencia, la presente Orden Foral tiene por objeto establecer las cuantías, instrucciones y demás aspectos que regirán la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con efectos a partir de 1 de enero de 2010.

BOTHA N° 149 30/12/2009 (IRPF)

DECRETO FORAL 79/2009, del Consejo de Diputados de 22 de diciembre, que modifica los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos de trabajo y a otras rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

La Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre. El objeto principal del presente Decreto Foral es la aprobación de una nueva tabla de porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo a partir del día 1 de enero del año 2010. Al mismo tiempo, se incrementa del 18 por ciento al 19 por ciento el porcentaje de retención sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, así como sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles. En coherencia con lo anterior, en el Impuesto sobre Sociedades se eleva al 19 por ciento el porcentaje de retención aplicable a los rendimientos del capital inmobiliario y a determinadas ganancias patrimoniales. También se procede a modificar la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa aplicable a la actividad de elaboradores de vino y a las actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras.

BOTHA N° 149 30/12/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 731/2009 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 21 de diciembre, que modifica la Orden Foral 651/2007 del 17 de diciembre por la que se aprobó el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta.

Sumario:

La Orden Foral 651 de 17 de diciembre de 2007 aprobó el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos de trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de rentas, así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador y el modelo 10T relativo al certificado de los rendimientos de trabajo, de actividades económicas y premios. Por su parte, el apartado Tercero.Dos de la Orden Foral 735 de 23 de diciembre de 2008 introdujo modificaciones en el Anexo II de la Orden Foral citada en el apartado anterior. Mediante la presente Orden Foral se aprueban los nuevos diseños físicos y lógicos a los que deberán ajustarse los soportes directamente legibles por ordenador del modelo 190, en relación con los cuales cabe destacar la ampliación a 500 del número de posiciones de que consta cada uno de los registros que se especifican en los diseños lógicos.

BOTHA N° 4 13/01/2010 (IRPF)

DECRETO FORAL 85/2009, del Consejo de Diputados de 29 de diciembre, de modificación de los tipos de retención del capital mobiliario.

Sumario:

La Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre. A su vez, la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, dedica el Capítulo V de su Título IX a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Capítulo XVII del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre. El objeto del presente Decreto Foral es incrementar del 18 al 19 por ciento el porcentaje de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, así como sobre los premios, con efectos desde el día 1 de enero de 2010.

BOTHA N° 4 13/01/2010 (IRPF, IS, IRNR)

DECRETO FORAL 84/2009, del Consejo de Diputados de 29 de diciembre, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2010.

Sumario:

La Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo establece el marco normativo sobre la participación del sector privado en la financiación de actividades o programas prioritarias de mecenazgo. En concreto, el apartado 1 del artículo 29 de la citada Norma Foral señala que la Diputación Foral de Álava establecerá, para cada ejercicio, una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general a que se refiere dicha Norma Foral. Dicho precepto determina la necesidad de aprobar este Decreto Foral. En base a este artículo, las cantidades destinadas a actividades o programas prioritarios de mecenazgo disfrutan de un régimen especial. Estas cantidades aportadas deben ser puras y simples y, en consecuencia, exentas de toda contraprestación. Este régimen especial se puede resumir de la siguiente forma: a) Las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios tendrán la consideración de gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando se opere mediante establecimiento permanente y, en el caso de empresarios y profesionales en el régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota líquida resultante de minorar la íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso las bonificaciones, el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluso en virtud de contratos de patrocinio publicitario. c) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas en régimen de estimación directa, podrán deducir de la cuota íntegra el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluyéndose las cantidades satisfechas en virtud de contratos de patrocinio publicitario. d) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no incluidos anteriormente podrán deducir de la cuota íntegra el 30 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios. Por tanto, el presente Decreto Foral tiene por objeto determinar qué actividades o programas se declaran prioritarias, a los efectos del artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, reguladora del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo, para el ejercicio 2010. Según lo previsto en el párrafo tercero del artículo 3 del Reglamento Orgánico de la Comisión Consultiva de la Administración Foral de Álava, no es preceptivo el informe de la citada Comisión.

BOTHA N° 7 20/01/2010 (V)

ORDEN FORAL 7/2010 del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 181 de Declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación en soporte directamente legible por ordenador.

Sumario:

El artículo 3 del Decreto Foral 111/2008 de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, establece la obligación de las entidades de crédito y las demás enti-

dades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, de presentar una declaración informativa anual sobre el saldo a 31 de diciembre de los créditos y préstamos por ellas concedidos en la que se incluirá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del titular de los créditos y préstamos. Por su parte el artículo 19 del Decreto Foral mencionado en el párrafo anterior, establece que las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos, ya sean hipotecarios o de otro tipo, o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble, deberán presentar una declaración informativa relativa a dichas operaciones en las que, además de los datos de identificación de los prestatarios, prestamistas, intermediarios, si los hubiere, y de las partes en otras operaciones financieras directamente relacionadas con la adquisición de bienes inmuebles o de derechos reales sobre bienes inmuebles, se hará constar el importe total del préstamo u operación, las cantidades que se hayan satisfecho en el año en concepto de intereses y de amortización de capital, el año de constitución del préstamo u operación, el período de duración, la indicación de si el destinatario de la operación ha manifestado su voluntad de dedicar dicho inmueble a su vivienda habitual y el valor de tasación del inmueble. Con el fin de evitar la creación de nuevos modelos de declaraciones informativas, se ha considerado necesario aprobar un nuevo modelo 181 que incorpore, por un lado la nueva información referente a préstamos y créditos y, por otro, la ampliación de información relativa a las operaciones financieras relacionadas con la adquisición de inmuebles y derogar el hasta ahora vigente, aprobado por la Orden Foral 1321 de 18 de noviembre de 1999.

TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA

BOB N° 206 28/10/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 2667/2009, de 22 de octubre, por la que se modifican los plazos de alta y baja en el Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El día 1 de enero de 2009 entró en funcionamiento el Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido, diseñado para evitar a los empresarios y profesionales el coste financiero que representa el diferimiento en la percepción de las devoluciones que el mecanismo de devolución del Impuesto puede originar, especialmente en los períodos en los que se han realizado fuertes inversiones o al iniciarse una actividad empresarial o profesional. La Orden Foral 124/2009, de 13 de enero, por la que se regula el Registro de devolución mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece el esquema básico de funcionamiento del mencionado Registro de devolución mensual, complementando así lo dispuesto en los artículos 116 y 163 nonies de la Norma Foral del Impuesto. La citada Orden Foral fijó el mes de noviembre como plazo para que se efectuaran las altas y bajas en Registro de devolución mensual. Sin embargo, la experiencia en la gestión del Registro durante el último año aconseja la modificación del plazo para las solicitudes de inscripción y baja, trasladándose de noviembre a enero, con carácter general.

BOB N° 215 10/11/2009 (GT)

DECRETO FORAL 143/2009, de 3 de noviembre, por el que se modifican con carácter transitorio las condiciones para la exoneración de garantías en los aplazamientos de deudas.

Sumario:

La prolongación de la situación de crisis económica y financiera afecta tanto a particulares como a entidades y de forma muy especial a quienes se ven obligados a solicitar financiación externa que permita enfrentarse a dificultades transitorias de tesorería. Las solicitudes de aplazamientos de las deudas tributarias a ingresar se encuentran en ocasiones con el requisito, incluido en el Reglamento de Recaudación, de tener que aportar garantía para su concesión, dispensándose la misma tan sólo cuando se trata del aplazamiento de deudas cuyo importe total pendiente no supera una determinada cuantía para un mismo obligado al pago, y con límites cualitativos en el caso de importes de mayor cuantía. Conscientes de la necesidad actual de facilitar, en la medida de lo posible, la obtención de aplazamientos por parte de los contribuyentes del Territorio Histórico, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer, con carácter transitorio hasta 31 de diciembre de 2010, un único sistema de aplazamientos sin aportación de garantías por plazos máximos improrrogables de doce meses para deudas por un importe inferior a 150.000 euros.

BOB N° 219 16/11/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 2780/2009, de 4 de noviembre, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de propuestas previas de tributación.

Sumario:

De conformidad con el artículo 83 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, la actividad de información y asistencia a los obligados tributarios se instrumentará, entre otros medios, a través de los procedimientos de vinculación administrativa previa. Así mismo, el artículo 89 de la citada Norma Foral establece que los obligados tributarios podrán someter al conocimiento de la Administración tributaria propuestas previas de tributación correspondientes a determinadas operaciones de especial trascendencia o complejidad, en los términos que se establezcan reglamentariamente. En desarrollo de lo anterior, se aprobó el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión.

Por otra parte, uno de los objetivos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia es el de fomento de la utilización y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. En esta línea de actuación, y de acuerdo con el apartado 3 del artículo 83 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, según el cual las actuaciones de información y asistencia a los obligados tributarios se podrán efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, se

aprueba la presente Orden Foral para regular el procedimiento para la presentación telemática de las propuestas previas de tributación.

BOB N° 229 30/11/2009 (IAE)

ORDEN FORAL 2941/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 840 de alta, variación o baja, en el Impuesto sobre Actividades Económicas y su presentación telemática.

Sumario:

La Orden Foral 507/2004, de 25 de febrero, aprobó el modelo 845 de alta, variación o baja, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, para cuotas municipales. Al mismo tiempo, mediante la Orden Foral 508/2004, de 25 de febrero, se aprobó el modelo 846 de alta, variación o baja, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, para cuotas provinciales y estatales. Por otro lado, en relación con este Impuesto, continúan en vigor a día de hoy los modelos 840 y 846-C, como anexos que detallan máquinas recreativas, vehículos y locales relacionados con un mismo contribuyente. La voluntad de mejora y racionalización de los procesos administrativos aconseja la fusión de los cuatro impresos antes mencionados en uno solo, que recoja la amplia casuística de este Impuesto y que, como la práctica totalidad, va a ser susceptible de tramitación por vía telemática.

BOB N° 229 30/11/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 2970/2009, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El artículo 164, apartado uno, número 6.º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual. El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 390, autoliquidación final del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que, por razones de gestión, se ha decidido incluir determinada información de carácter complementario en los apartados del modelo que contienen datos resumen del ejercicio. De conformidad con lo previsto en el artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

BOB N° 229 30/11/2009 (V)

ORDEN FORAL 2942/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de EPSVs, Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, PIAS, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia.

Sumario:

La Orden Foral 3.294/2008, de 3 de diciembre, aprobó el modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes y Fondos de Pensiones, sistemas alternativos a los mismos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados y Planes Individuales de Ahorro Sistemático. Con objeto de incluir una nueva clave en este modelo que permita el intercambio de información con otras administraciones, se modifica el modelo y el soporte informático del modelo 345. Asimismo, se procede a modificar determinadas casillas del modelo 781, de declaración informativa de cuentas vivienda.

BOB N° 237 11/12/2009 (IAE)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 159/2009, de 1 de diciembre, por el que se modifica el Decreto Foral 192/1991, de 27 de diciembre, por el que se dictan Normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Sumario:

El Decreto Foral 192/1991, de 27 de diciembre, por el que se dictan Normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, establece el marco normativo de las actuaciones de gestión del denominado IAE. En la citada disposición se recoge que el Impuesto se gestiona a partir de la matrícula del mismo. Dicha matrícula se formará anualmente para cada término municipal y estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, deudas tributarias y, en su caso, de Recargo Foral. La matrícula estará a disposición del público en los respectivos Ayuntamientos. El transcurso del tiempo, unido al proceso de reforma contemplado en la Disposición Adicional Segunda del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, que va a suponer la sustitución, a partir del 1 de enero de 2011, de las declaraciones del Impuesto sobre Actividades Económicas, por la presentación de las declaraciones censales en aquellos sujetos pasivos que resulten exentos del IAE, aconsejan ir introduciendo ciertas modificaciones dirigidas a mejorar la gestión del impuesto y a simplificar las obligaciones tributarias exigibles a los sujetos pasivos del mismo. Entre dichas modificaciones cabe destacar el establecimiento de un nuevo plazo para la presentación de la declaración de alta, variación o baja en el impuesto, que no deba necesariamente coincidir, como actualmente está regulado, con el inicio de la actividad, el momento de la variación o el cese de la actividad, respectivamente.

BOB N° 237 11/12/2009 (IRPF, IS)

DECRETO FORAL 160/2009, de 1 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2010.

Sumario:

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión. Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2010, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por otro lado, el apartado 9 del artículo 15 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material, intangible o inversiones inmobiliarias, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas. La primera de éstas establece que se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente. En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2010.

BOB N° 237 11/12/2009 (V)

ORDEN FORAL 3119/2009, de 4 de diciembre, por la que se aprueba el estudio de mercado que sirve de soporte a la aplicación de las Normas Técnicas para la determinación del Valor Mínimo Atribuible de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Sumario:

Por Decreto Foral 188/2006 de 28 de noviembre, se han aprobado las Normas Técnicas de Valoración para la determinación del valor mínimo Atribuible de los bienes inmuebles referidos a los usos de vivienda, garaje, trastero, oficina, industria y comercio. El artículo 2 del mencionado Decreto Foral dispone que el estudio de mercado tendrá por objeto la recopilación, investigación y análisis de los datos económicos del mercado inmobiliario. Se aprobará por Orden Foral del diputado de Hacienda y Finanzas y servirá como soporte para la aplicación de las Normas Técnicas. El estudio de mercado causará efecto con fecha de 1 de enero del año siguiente al de su confección, a salvo de lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda. En este sentido, en la Norma 12 de las referidas Normas Técnicas, se establece que, los estudios del mercado inmobiliario, serán definidos por el Servicio de Catastro y Valoración y garantizarán la referencia que con el mercado deben tener todas las valoraciones automatizadas que se realicen al amparo de las Normas Técnicas.

BOB N° 239 15/12/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 3099/2009, de 3 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios.

Sumario:

La Orden Foral 2994/2007, de 30 de noviembre, aprobó el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador. Con posterioridad, la Orden Foral 3502/2008, de 17 de diciembre, modificó dicho modelo, principalmente para adaptarlo a los cambios habidos en el Número de Identificación Fiscal, a la necesidad de diferenciar las percepciones en concepto de incapacidad permanente total cualificada y al nuevo tratamiento de las aportaciones a los partidos políticos. La aprobación de una nueva Orden Foral para regular el modelo 190 responde básicamente a la necesidad de ampliar el tamaño de los registros que contienen la información incluida en el mismo y a la obligación de incluir en la relación el Número de Identificación Fiscal de los menores de 14 años que perciban rendimientos junto al de su representante legal. Debe destacarse, por último, que el plazo de presentación de este modelo continúa siendo del 1 al 25 de enero del año siguiente al que se refieran los datos incluidos en el mismo. Asimismo, se procede a modificar la redacción de determinados registros del modelo 193, del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Retenciones e ingresos a cuenta. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario y determinadas rentas. Resumen anual.

BOB N° 244 22/12/2009 (IRNR, IRPF, IS)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 179/2009, de 15 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2010.

Sumario:

Desde el ejercicio 1998, la Diputación Foral de Bizkaia ha estimulado, a través de los incentivos fiscales contemplados en la normativa tributaria, la participación del sector privado en la financiación de eventos culturales de especial trascendencia desarrollados en el Territorio Histórico de Bizkaia referidos al patrimonio cultural, actividades deportivas, de tiempo libre, manifestaciones artístico-culturales y promoción de actividades de fomento del uso del euskara, dentro del ámbito de actuación del Departamento Foral de Cultura. El artículo 29 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala en su apartado 1 que será la Diputación Foral de Bizkaia la que podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades declaradas prioritarias, así como los criterios y condiciones que dichas actividades deben cumplir. Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2010.

BOB N° 247 28/12/2009 (PR)

NORMA FORAL 3/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2010.

Sumario:

La presente Norma Foral recoge y regula los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2010. En el Título I se concreta el ámbito de los Presupuestos, que no se ha modificado en relación al ejercicio anterior. En el Título II se regulan las Modificaciones Presupuestarias debiendo señalar que se han restringido determinadas transferencias de crédito. Los Títulos III y IV recogen las normas de gestión presupuestaria y de personal del Sector público foral. El Título V regula las Operaciones Financieras, estableciendo el límite de endeudamiento de la Diputación Foral y de las Sociedades mercantiles forales. El Título VI regula la Financiación Municipal.

El Título VII de la presente Norma Foral introduce una serie de medidas de carácter tributario que afectan a la regulación de diversos tributos del sistema fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia. Las medidas incluidas en la Norma Foral son mayoritariamente de tipo anticíclico y tienen como objetivos principales la salida de la crisis y la minimización del impacto en la economía del Territorio Histórico de Bizkaia de una negativa coyuntura económica cuyas manifestaciones más importantes son la restricción crediticia y el desempleo. En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para los ejercicios del 2010 y 2011, se mantiene la deducción de 400 euros creada para estimular la actividad económica, pero sólo para los contribuyentes de menor capacidad económica, transformándose en variable esta deducción para bases imponibles entre 15.000 y 20.000 euros. Dentro de estas medidas introducidas en el impuesto personal de las personas físicas resaltar el incremento del gravamen del 18 al 20% aplicable a las rentas del ahorro, con el fin de conseguir que aquellos que tienen una capacidad económica superior contribuyan en mayor medida al incremento de la recaudación fiscal afectada por la crisis económica. En el ámbito de la vivienda, se mantiene la ampliación a 8 años para efectuar la inversión de las cantidades depositadas en cuentas de ahorro vivienda, para aquellas cuentas cuyo plazo de materialización venza entre el 1 de enero de 2010 y el 31 de diciembre de 2011. Asimismo, se prolonga la ampliación a cuatro años del plazo para materializar los importes obtenidos en la transmisión de la vivienda habitual con adquisición de otra nueva con el mismo carácter, tanto en el supuesto de transmisión de la vivienda habitual entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010 como de adquisición de una vivienda habitual entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010 y posterior transmisión de la anterior. En el Impuesto sobre Sociedades, con el objeto de incentivar las contrataciones y paliar el incremento de desempleados, se amplía de 3.000 a 4.600 euros la deducción por creación de empleo para los contratos celebrados durante el período que va del 1 de enero de 2010 a 31 de diciembre de 2011. Esta deducción se amplía en otros 4.000 euros, en el caso de colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo. En relación con la tributación de las personas jurídicas, hay que destacar la supresión del tipo impositivo especial del 1% aplicable a las sociedades de inversión de capital variable, conocidas como SICAV. Por lo que respecta a los impuestos indirectos, con el fin de impulsar el mercado inmobiliario y apoyar a un sector que ha sufrido la crisis como ninguno, mencionar los nuevos porcentajes del 4% y 2,5%, en lugar del 6%, aplicables a

las transmisiones de viviendas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que cumplan determinados requisitos. Asimismo, se declara exenta las primeras copias de escrituras notariales que documenten la primera transmisión de viviendas, en cuanto al gravamen sobre documentos notariales, cuando la transmisión de la vivienda está sujeta y no exenta a I.V.A. Se introducen, asimismo, diversas modificaciones en la Norma Foral sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, consecuencia todas ellas de la desaparición del Fondo de Educación y Promoción Cooperativa en la Ley de Cooperativas del País Vasco, con objeto de adaptar la terminología y conceptos a los cambios efectuados. Asimismo, se han eliminado en diversas Normas Forales algunas remisiones que se realizaban en determinados artículos a la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, cuya derogación con efectos para el ejercicio 2008 había dejado sin efectos, siendo todas ellas de carácter técnico. En el ámbito local también se realizan diversas modificaciones técnicas, sin embargo destaca en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, la posibilidad por los Ayuntamientos del Territorio Histórico de Bizkaia de establecer una bonificación para las familias numerosas.

BOB N° 247 28/12/2009 (IRPF)

DECRETO FORAL 183/2009, de 22 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención e ingresos a cuenta aplicables a los rendimientos del trabajo y a otras rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre.

Determinadas modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas inciden directamente en el importe de los pagos a cuenta a realizar por los contribuyentes y justifican la aprobación de nuevos porcentajes de retención. Por este motivo, el objeto principal del presente Decreto Foral es la aprobación de una nueva tabla de porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo a partir del día 1 de enero del año 2010. Al mismo tiempo, se incrementa del 18 al 19 por 100 el porcentaje de retención sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, así como sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles. En coherencia con lo anterior, en el Impuesto sobre Sociedades se eleva al 19 por 100 el porcentaje de retención aplicable a los rendimientos del capital inmobiliario y a determinadas ganancias patrimoniales.

BOB N° 247 28/12/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 3234/2009, de 18 de diciembre, por la que se aplaza la obligación de presentación periódica -modelo 340- de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido para determinados obligados.

Sumario:

El artículo 47 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, establece la obligación de informar en el modelo 340 sobre operaciones incluidas en los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, por cada período de liquidación, por parte de los obligados tributarios. La Disposición Transitoria Primera del citado Reglamento dispone que la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro será exigible desde el 1 de enero de 2009 únicamente para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual. De acuerdo a la normativa vigente, para los restantes obligados tributarios, el cumplimiento de esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2010, de acuerdo con la forma, plazos y demás condiciones para el cumplimiento de la misma que establezca el Diputado de Hacienda y Finanzas. Esta obligación de transmitir de forma telemática los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido generalizada para los contribuyentes, a partir del 1 de enero de 2010, supone una carga difícilmente asumible para muchas empresas dado que requiere unas adaptaciones informáticas, y por lo tanto una inversión económica, no aconsejables en los momentos actuales de crisis. Conscientes de ello y, en sintonía con las Administraciones tributarias de nuestro entorno, se ha decidido aplazar la puesta en marcha generalizada de este importante sistema de información tributaria, manteniéndose para los sujetos pasivos incluidos en el Registro de devolución mensual la actual obligación de presentación, y sin perjuicio de que en un momento posterior se modifique la citada Disposición Transitoria Primera para adecuarlo a las nuevas exigencias de la gestión del Impuesto.

BOB N° 4 08/01/2010 (IRPF, IS)

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 199/2009, de 30 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, en materia de pagos a cuenta.

Sumario:

La Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre. Recientemente se han producido determinadas modificaciones tributarias que tienen repercusión directa en los porcentajes de retención e ingreso a cuenta aplicables a determinados rendimientos y que justifican la aprobación de nuevos tipos de retención. Por este motivo, mediante el presente Decreto Foral se incrementa del 18 al 19 por 100 el porcentaje de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario, así como sobre los premios, con efectos desde el día 1 de enero de 2010.

BOB N° 4 08/01/2010 (ITP)

ORDEN FORAL 3287/2009, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de impreso 600 de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CORRECCIÓN DE ERRORES BOB Nº 9, 15/01/2010

Sumario:

La Orden Foral 249/2002, de 21 de enero, aprobó el modelo de impreso 600, de declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación mediante soporte magnético directamente legible por ordenador. La Norma Foral de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2010 ha modificado los tipos impositivos aplicables a los inmuebles que cumplan determinadas condiciones, lo que conlleva, en el caso de este Impuesto, la aprobación de un nuevo modelo 600 de autoliquidación donde queden reflejadas estas variaciones.

BOB Nº 4 08/01/2010 (PROC)

ORDEN FORAL 3308/2009, de 30 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.

Sumario:

La Orden Foral 2993/2007, de 30 de noviembre, aprobó el modelo 181 de declaración informativa de préstamos concedidos para la adquisición de vivienda. El artículo 49 del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, dispone que las entidades de crédito y las demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual sobre el saldo a 31 de diciembre de los créditos y préstamos por ellas concedidos en la que se incluirá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal. Asimismo, el artículo 65 del Decreto Foral antes citado recoge la obligación de las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos, o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble, de presentar una declaración informativa anual relativa a dichas operaciones con los datos identificación de los prestatarios, de los prestamistas, de los intermediarios, si los hubiera, de las partes en otras operaciones financieras directamente relacionadas con la adquisición de bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles, el importe total del préstamo u operación, cantidades que se hayan satisfecho en el año en concepto de intereses y de amortización del capital, el año de constitución del préstamo u operación y período de duración, la Indicación de si el destinatario de la operación ha manifestado su voluntad de dedicar dicho inmueble a su vivienda habitual, el Número fijo o Referencia catastral, el valor de tasación del inmueble y el saldo del préstamo a 31 de diciembre de cada año. Teniendo en cuenta estos antecedentes y con el fin de evitar la creación de nuevos modelos de declaraciones informativas, se considera necesario aprobar un modelo que incorpore, por un lado la nueva información referente a préstamos y créditos y, por otro, la ampliación de información relativa a las operaciones financieras relacionadas con la adquisición de inmuebles, a la vez que se introduce en el modelo la información relacionada con los menores de 14 años que intervengan en este tipo de operaciones.

BOB N° 14 22/01/2010 (ITPyAJD, ISD, IEDMT)

ORDEN FORAL 110/2010, de 13 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Sumario:

El artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral del Diputado de Hacienda y Finanzas en la que se recogen los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también de las embarcaciones de recreo. La Orden Foral 289/1987, de 23 de febrero, aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como del entonces denominado Impuesto General sobre Sucesiones. Dichos precios medios de venta han sido revisados anualmente por sucesivas Ordenes Forales. Además, la Orden Foral 70/1992, de 21 de enero, estableció por primera vez la posibilidad de utilizar como medio de comprobación los precios medios de venta en la transmisión de embarcaciones usadas, teniendo en cuenta los años de utilización mediante una tabla de porcentajes. La última de las actualizaciones se ha llevado a cabo mediante la Orden Foral 205/2009, de 19 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para 2009. En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, para adecuar la valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho Impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate. En consecuencia, mediante la presente Orden Foral se procede a revisar para el año 2010 los mencionados precios medios de venta así como los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA

BOG N° 216 13/11/2009 (V)

ORDEN FORAL 878/2009, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las condiciones y el procedimiento de remisión telemática de facturas cuando el destinatario sea la Diputación Foral de Gipuzkoa, y el formato de factura electrónica.

Sumario:

La presente Orden Foral tiene por objeto desarrollar lo establecido en el Decreto Foral en materia de facturación electrónica a la Diputación Foral de Gipuzkoa por parte de aquellos de sus proveedores y acreedores con

motivo de contratos de obras, suministros, servicios, asistencias técnicas y por contratos de cualquier naturaleza, que opten por este medio de remisión de factura. Y más concretamente, pretende regular dos aspectos fundamentales relativos a esta facturación electrónica, como son el establecimiento, por un lado, de las condiciones técnicas que han de cumplirse en la remisión telemática de facturas y de un formato de factura electrónica, y por otro lado, de un procedimiento de remisión de facturas, aspectos todos ellos a los que se considera supeditado el consentimiento de la Diputación Foral. Por lo que respecta al primer aspecto objeto de desarrollo, señalar que se establecen unos requisitos y estándares que garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica, que posibiliten a la Diputación Foral acceder a la factura y a su contenido, tratar su contenido y garantizar su conservación, y al mismo tiempo, permitan progresar en la coordinación e interoperabilidad en el marco europeo. Además, el anexo de la presente Orden Foral recoge el formato de factura electrónica a la que se deberán ajustar los empresarios y profesionales a la hora de remitir sus facturas electrónicas a la Diputación Foral. Por lo que al segundo de los aspectos se refiere, la Orden Foral establece un procedimiento de remisión, haciendo referencia a determinadas especificaciones a las que se deberá ajustar el remitente de la factura electrónica y especifica la dirección de Internet a través de la cual se efectuará tal remisión. Señala, así mismo, que se considerarán no remitidas aquellas facturas electrónicas que se envíen a la Diputación Foral sin ajustarse al procedimiento y especificaciones previstos. La Orden Foral también regula la forma de devolución de las facturas electrónicas por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Por otra parte, se establece que las condiciones de formato de factura y de firma electrónica previstas en esta Orden Foral también serán de aplicación a las facturas electrónicas que emita la Diputación Foral de Gipuzkoa. La Orden Foral hace referencia, así mismo, a la Sede Electrónica de la Diputación Foral de Gipuzkoa, dirección electrónica que contendrá, entre otras, el formato de factura aceptado por la Diputación Foral de Gipuzkoa y la política de firma. No obstante lo anterior, considerando que la Sede Electrónica citada no se encuentra todavía disponible (aunque se prevé su puesta en marcha en breve), la disposición transitoria única hace referencia a que, en tanto se lleva a cabo su entrada en funcionamiento, la Sede Electrónica será sustituida por la página web del Departamento de Hacienda y Finanzas, tanto a nivel de remisiones contenidas en esta Orden Foral como a nivel práctico. Por lo que a la habilitación normativa se refiere, hay que aludir a lo dispuesto en la disposición final primera del Decreto Foral 36/2005 anteriormente citado, que faculta al titular del Departamento de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas resoluciones sean necesarias para su correcta ejecución y desarrollo.

BOG N° 217 16/11/2009 (V)

ORDEN FORAL 883/2009, de 3 de noviembre, sobre tratamiento de las denuncias de fraude fiscal.

Sumario:

El artículo 110 de la Norma Foral 2/2005 General Tributaria regula la denuncia pública en los siguientes términos:

«1. Mediante la denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la administración tributaria regulada

en los artículos 90 y 91 de esta Norma Foral. 2. Recibida una denuncia, se remitirá al órgano competente para realizar las actuaciones que pudieran proceder. Este órgano podrá acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o las personas denunciadas. Se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y éstos son desconocidos para la Administración Tributaria. En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo. 3. No se considerará al denunciante interesado en las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la denuncia ni se le informará del resultado de las mismas. Tampoco estará legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de dichas actuaciones».

A su vez el artículo 29. 2 del Decreto Foral 34/1990 por el que se aprueba el Reglamento de Inspección establece:

«2. Podrán iniciarse las actuaciones de inspección en virtud de denuncia pública. Recibida una denuncia conforme al artículo 103 (actual artículo 110) de la Norma Foral General Tributaria, se dará traslado de la misma a la Jefatura del Servicio de Inspección, y si ésta considera que existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y desconocidos para la Administración Tributaria, solicitará autorización de la Dirección General de Hacienda para iniciar las actuaciones de inspección que se estimen pertinentes. Podrán archivers sin más trámite aquellas denuncias que fundamenten la presunta infracción en meros juicios de valor o en las que no se especifiquen y concreten suficientemente los hechos denunciados de modo que la Administración no pueda juzgar respecto del fundamento y veracidad de los mismos». El Departamento está desarrollando una campaña de lucha contra el fraude a través de la cual se pretende entre otros aspectos difundir el principio de tolerancia cero frente a los defraudadores. Este objetivo se persigue desde la colaboración ciudadana. Se pretende reforzar los principios de solidaridad y distribución equitativa de las cargas sociales frente a las ideas de tolerancia hacia el fraude fiscal mediante un ejercicio de corresponsabilidad en la gestión fiscal. Para ello ha dado publicidad a un servicio de recepción de denuncias que permite su presentación no solo mediante comparecencia o por escrito sino también a través de la web departamental o del teléfono. Considerando el posible incremento en el uso de esta figura procede regular las normas de organización internas para su tratamiento.

BOG N° 238 16/12/2009 (PROC)

ORDEN FORAL 971/2009, de 3 de diciembre, por la que se regula la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y determinadas solicitudes de carácter tributario mediante su remisión telemática a través del empleo de firma electrónica reconocida y el correspondiente procedimiento.

Sumario:

La Orden Foral 1.002/2008, de 18 de noviembre, estableció la obligación a determinados obligados tributarios de presentar declaraciones y autoliquidaciones tributarias mediante su remisión telemática a través del empleo de firma electrónica reconocida y el correspondiente procedimiento. La cada vez mayor introducción de las nuevas tecnologías en la gestión empresarial y en el ámbito de las actividades económicas, como factor de

avance y acomodación a la tecnologización del mercado, hace que cualquier proyecto empresarial, desde sus comienzos, tenga la necesidad de desarrollar su actividad teniendo en cuenta las nuevas tecnologías. Esto permite ir incorporando a determinados contribuyentes con una cierta capacidad económica y tecnológica, como es el caso de las personas jurídicas, a la gestión tributaria por vía telemática desde el inicio de las actividades. Con ello se facilita el cumplimiento las obligaciones tributarias de dichos contribuyentes, al mismo tiempo que hace más eficiente y eficaz la gestión tributaria desde el punto de vista de la Administración tributaria. A través de la presente Orden Foral se amplía, pues, el ámbito de contribuyentes a los cuales se incluye en la preceptiva utilización de procedimientos telemáticos, además de incorporar nuevos trámites o procedimientos a dicha modalidad.

BOG N° 245 28/12/2009; corrección de errores BOG 12/01/2010 (PR)

NORMA FORAL 3/2009, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del territorio histórico de Gipuzkoa para el año 2010.

CORRECCIÓN DE ERRORES BOG N°6, 12/01/2010.

Sumario:

El presupuesto para 2010 tiene la orientación adecuada para poder afrontar con éxito la actual coyuntura de crisis. Para ello, la Diputación Foral de Gipuzkoa a través de su Presupuesto y en un marco de austeridad en el gasto, favorece el crecimiento y la estabilidad económica.

Dentro de este contexto, el presupuesto para el año 2010 incorpora el Plan Anticrisis cuyo objetivo es el de impulsar y coadyuvar la dinamización económica y social de Territorio.

En esta línea, resulta fundamental priorizar las políticas que minimicen los efectos de la crisis sobre las empresas y las personas y fortalezcan el tejido productivo, incidiendo en la competitividad de Gipuzkoa.

(Disposición Adicional Primera . Coeficientes de corrección monetaria aplicables en el Impuesto sobre Sociedades aplicables a los períodos impositivos que se inicien durante el año 2010).

BOG N° 245 28/12/2009 (IRPF, IP, IS, ITPyAJD, tributos locales)

NORMA FORAL 4/2009, de 23 de diciembre por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias.

Sumario:

La presente Norma Foral tiene por objeto introducir una serie de modificaciones en la normativa tributaria guipuzcoana, algunas de las cuales tienen un marcado carácter técnico y en otras, sin embargo, destaca más el aspecto económico.

Por lo que respecta a este segundo bloque de medidas de carácter más económico, se enfocan principalmente en dos direcciones.

Por una parte, buscan asegurar la viabilidad de las políticas de inversión puestas en práctica por las Administraciones públicas para hacer frente a la situación de recesión que, en el contexto de crisis económica mundial, atraviesan las economías vasca y guipuzcoana, y al mismo tiempo, posibilitar el mantenimiento de las coberturas sociales, cuya demanda se incrementa en circunstancias económicas como las actuales, con el consiguiente aumento del gasto social. Entre estas medidas, cabe destacar las adoptadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con la tributación de las rentas del ahorro y con la limitación de la deducción para incentivar la actividad económica, y en el Impuesto sobre Sociedades, en relación con la exclusión de las sociedades de inversión de capital variable del régimen especial de tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva.

Por otra parte, pretenden impulsar la superación de la parálisis que atenaza al mercado inmobiliario, a través de la adopción de medidas que reduzcan el gravamen al que se ven sometidas las personas que adquieren viviendas en general, y vivienda habitual en particular; en este sentido, cabe aludir a varias medidas adoptadas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Una novedad de trascendental importancia en el sistema impositivo del Territorio Histórico de Gipuzkoa es la derogación del Impuesto sobre el Patrimonio. La evolución de los sistemas tributarios de nuestro entorno ponen de manifiesto la necesidad de proceder a la supresión de este Impuesto, que fue introducido para satisfacer, principalmente, objetivos de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La medida se adopta con efectos desde el primero de enero de 2009. No obstante, se mantienen vigentes los preceptos que resulten necesarios para la efectividad de las remisiones que se contengan en otras Normas Forales.

Distinguiendo las modificaciones introducidas por el tipo de impuesto al que afectan, cabe comenzar por las incluidas en el artículo 1 de la Norma Foral, referidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulado en la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre. Entre estas modificaciones cabe distinguir aquéllas que se realizan con efectos a partir del 1 de enero de 2009, que ocupan el ordinal primero del artículo, de aquellas otras que se incorporan con efectos a partir del 1 de enero de 2010 y con vigencia indefinida, que ocupan el ordinal segundo y, por último, de aquéllas que se introducen con efectos para los periodos impositivos 2010 y 2011, que ocupan el ordinal tercero.

El ordinal primero se inicia con la modificación del número 27.º del artículo 9, que obedece a un motivo técnico de corrección del texto vigente en euskera, el cual no se corresponde con el contenido en castellano, que es el correcto.

La modificación del apartado 2 del artículo 33 modifica el concepto de rendimientos íntegros del capital inmobiliario procedentes de la cesión de bienes inmuebles rústico y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, para computar como rendimiento íntegro, en lugar de todos los conceptos que deba satisfacer

el arrendatario, cesionarios o beneficiario de la constitución del derecho de uso o facultad de disfrute, los que efectivamente perciba el arrendador.

La modificación del apartado 13 del artículo 53 supone adecuar al Derecho comunitario el ámbito de aplicación de la imputación en el régimen de transparencia fiscal internacional, al relacionar la aplicación del régimen por parte de entidades no residentes en territorio español pero residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, no ya con el territorio de residencia, sino con circunstancias objetivas de la entidad. En el Impuesto sobre Sociedades se incluye una modificación equivalente.

La inclusión de una nueva letra i) en el apartado 2 del artículo 59, en la que se establece una regla especial de imputación de los rendimientos del capital inmobiliario según la cual los rendimientos de capital inmobiliario se imputarán al período impositivo en que se produzca el correspondiente cobro, supone reflejar en el artículo regulador de la imputación temporal la regla establecida previamente en el artículo 33.

Las modificaciones de los artículos 83, 84 y 85 obedecen a un propósito de mejora técnica en la determinación y aplicación de las condiciones y requisitos de las deducciones en ellos previstas, siendo de destacar la ampliación del ámbito subjetivo de la deducción por dependencia, al eliminar el requisito relativo a la edad de la persona en situación de dependencia.

El ordinal segundo, que recoge las medidas cuyo efecto se inicia a partir del 1 de enero de 2010, contiene la modificación del tipo de gravamen aplicable a las rentas del ahorro, que se sustancia en un incremento del tipo impositivo, del 18 por 100 al 20 por 100, al objeto de acercar el tipo aplicable a este tipo de rentas al tipo impositivo mínimo que se aplica a la renta general.

El ordinal tercero establece, con efectos exclusivamente para los períodos impositivos 2010 y 2011, una nueva redacción del artículo 80 bis, deducción para incentivar la actividad económica, según la cual la cuantía de la deducción será de 400 euros en las autoliquidaciones cuya base imponible no exceda de 15.000 euros, y esta cuantía se irá reduciendo linealmente a medida que la base imponible aumente, hasta desaparecer cuando la base imponible sea de 20.000 euros o superior. De esta forma, se garantiza el mantenimiento de la deducción, o de una porción de ella, en el caso de aquellos contribuyentes que perciban rentas más bajas, teniendo en cuenta que algunas de las circunstancias que aconsejaron la implantación generalizada de la deducción han cambiado sustancialmente.

Para el período impositivo 2012 y siguientes, la deducción no será de aplicación puesto que, con arreglo a lo previsto en la disposición derogatoria tercera, el artículo 80 bis queda derogado con efectos 1 de enero de 2012.

Además, relacionado con este Impuesto, la disposición adicional segunda ha ampliado el plazo de materialización y deducción de las cantidades depositadas en cuentas vivienda, de forma complementaria a la ampliación que se estableció en la disposición adicional de la Norma Foral 1/2009, de 17 de marzo, por la que se modifica la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la

Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no residentes y la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria. Esta nueva medida va dirigida a aquellos contribuyentes cuyo plazo de materialización vence entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2012, en virtud de lo previsto en la Norma Foral y en el Reglamento del Impuesto. El nuevo plazo máximo se fija en 8 años para aquéllos a los que venza en el año 2011 y en 7 para los que venza en el 2012.

En el artículo 2 de la Norma Foral se modifica el apartado 3 del artículo 18 de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, para incrementar del 18 al 20 por 100 la imposición complementaria prevista para los supuestos en que las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero.

El artículo 3 de la Norma Foral introduce diversas modificaciones en la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades. Entre dichas modificaciones, cabe distinguir las que tienen efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2009, que se han agrupado en el ordinal primero de dicho artículo, las que tienen efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010, recogidas en el ordinal segundo del mismo artículo, así como las que tienen efectos desde el 4 de julio de 2009, recogidas en el ordinal tercero.

Entre las modificaciones incluidas en el ordinal primero se recoge, en primer lugar, la modificación del apartado 2 del artículo 12, que reduce a 6 meses el plazo para considerar deducibles, a efectos de este impuesto, las pérdidas por posibles insolvencias de los deudores, como respuesta a una creciente tendencia de la morosidad.

Se da nueva redacción al artículo 37, que regula la deducción por activos no corrientes nuevos. Sobre este artículo se han dictado numerosos fallos judiciales en los últimos años, hecho que ha dificultado la labor de los contribuyentes a la hora de considerar qué partes del mismo se encuentran en vigor. Una vez clarificada la situación por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, resulta conveniente volver a redactar completamente el contenido del artículo en aras a ofrecer mayor seguridad jurídica a los contribuyentes. Así mismo, se ha mejorado su contenido introduciendo ciertos aspectos técnicos, así como determinadas correcciones derivadas de la entrada en vigor de los nuevos planes generales de contabilidad.

Por otro lado, se modifica el artículo 49, que regula el concepto de pequeña y mediana empresa, con el objeto de mejorar su redacción e introducir ciertas mejoras técnicas, así como un mayor acercamiento al concepto recomendado por la UE.

Además, se introducen una serie de modificaciones técnicas como la del artículo 88 obedece a una modificación en el régimen especial de consolidación fiscal que supone el diferimiento de las eliminaciones e incorporaciones derivadas de la salida del grupo para casos en los que una entidad deje de pertenecer a un grupo fiscal para incorporarse seguidamente en otro.

Por último, se introduce un conjunto de modificaciones, concretamente en los artículos 12, 19 y 115, con el objeto de generalizar la posibilidad de aplicar ciertas medidas a rentas procedentes de cualquiera de los países

de la Unión Europea, respetando así la libertad de establecimiento que exige el Derecho comunitario, aspecto que anteriormente se veía vulnerado en relación con determinados países o territorios considerados como paraísos fiscales. Como medida preventiva para estos casos se exige, por otra parte, que el sujeto pasivo acredite que su establecimiento en dichos países o territorios obedece a motivos económicos válidos.

El ordinal segundo recoge, por su parte, las medidas que tienen efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010, que incluye únicamente la modificación del apartado 5 del artículo 29, con el objeto de dejar sin contenido la letra a), de forma que se excluye a las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, del régimen especial de tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva.

En el ordinal tercero se introduce una modificación en el artículo 102 que deriva de la nueva regulación del canje de valores, recogida ahora en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Esta modificación tiene efectos desde el 4 de julio de 2009, fecha en la que entró en vigor la citada ley.

En el artículo 4 de la Norma Foral se introducen diversas modificaciones en la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Todas ellas tienen como objeto ajustar la regulación incluida en esta última en relación con el Fondo de educación y promoción cooperativa, a las modificaciones incluidas en la Ley de Cooperativas a través de la Ley 6/2008, de 25 de junio, de la Sociedad Cooperativa Pequeña de Euskadi. La disposición adicional cuarta de esta última Ley sustituye en la Ley 4/1993, de 24 de junio de Cooperativas de Euskadi, la regulación del «Fondo de educación y promoción cooperativa» por «la Contribución para educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público», además de modificar algunos aspectos sustantivos de dicha contribución. Ello obliga pues a introducir los cambios de denominación y de condicionado en la deducción prevista en el artículo 17 de la Norma Foral 2/1997, además de en la mención que se hace al anterior fondo en diversos artículos de esta última.

El artículo 5 de la Norma Foral introduce diversas modificaciones en la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La modificación del apartado 3 del artículo 7 obedece al objeto de ampliar en la determinación del hecho imponible la aplicación de las condiciones resolutorias explícitas, equiparadas en la regulación vigente con las hipotecas que garantizan el precio aplazado en el caso de las compraventas, a todos los supuestos previstos en el artículo 11 de la Ley Hipotecaria y no sólo a las compraventas.

La modificación de la letra b) de apartado 5 del artículo 7 tiene como objeto ajustar su contenido a la modificación introducida en el número 1.º del artículo 7 del Decreto Foral 102/1992 de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el Decreto Foral Norma de urgencia fiscal 1/2009, de 13 de enero, por el que se modifican el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre

las Primas de Seguros. En esta última modificación se declara no sujeta al IVA la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituya una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos. La medida se incorpora con efectos a partir del 1 de enero de 2009.

Relacionado con el tipo impositivo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en el apartado 1 del artículo 11 se reestructura el gravamen a aplicar a las viviendas, estableciendo en la letra e) un tipo del 4 por 100 para las transmisiones de viviendas en general y estableciendo en una nueva letra f) un tipo del 2,5 por 100 aplicable en el supuesto de transmisiones de viviendas destinadas a constituir residencia habitual del adquirente, siempre que cumplan determinados requisitos. En el supuesto de locales que se adquieren para habilitar como vivienda, ambas disposiciones incorporan la previsión de que la Administración tributaria devuelva la diferencia entre el impuesto satisfecho inicialmente y el que pudiera corresponder en virtud de lo previsto en las mismas.

La modificación del apartado 3 del artículo 14 tiene por objeto introducir un ajuste en el cálculo del valor real de las concesiones en las que se haya señalado un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente, cuando la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizándose según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario, para evitar una capitalización simple como en la actualidad, ajustando la base a la verdadera realidad de estas concesiones.

El apartado 1 del artículo 17 se modifica con el propósito de mejorar la situación de los particulares en el mercado inmobiliario en lo que afecta al tratamiento fiscal de la cesión de créditos o derechos de adquisición de inmuebles en construcción, conocidos vulgarmente como «pases», cuya regulación determinaba una base imponible cuantificada en función del valor total construido de los inmuebles, que se modifica para que se ajuste al valor real del inmueble en construcción en el momento de la cesión del derecho privado de compra, con el mínimo de la contraprestación satisfecha por la cesión, lo que permitirá su transmisión a los actuales contratantes que tengan dificultades para seguir con la adquisición y una mayor flexibilidad a este mercado.

En el apartado 2 del artículo 29 se elimina la referencia a la Oficina Española de Patentes y Marcas pues en ningún caso de inscripción en dicha oficina se tributará en la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Se da contenido al número 11 de la letra B) del apartado 1 del artículo 41, al objeto de establecer la exención de la «cuota gradual» de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados, en el supuesto de primera transmisión de viviendas. Esta modificación es de aplicación a partir del 1 de julio de 2010.

El artículo 52 se modifica al objeto de establecer en todo caso la obligación de comprobar por parte de la Oficina o Registro público correspondiente la competencia de cada operación en relación con la exacción del Impuesto. Esta modificación afecta al contenido del artículo 55 en su apartado 1, por lo cual también este último sufre un reajuste en su redacción.

El capítulo III de la Norma Foral contiene las modificaciones que afectan a los tributos locales y comienza por el artículo 6 que incluye los cambios de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El primer cambio afecta a la notificación de los valores catastrales resultantes de la aprobación de nuevas ponencias de valores, que de acuerdo con la nueva redacción podrán ser objeto de notificación por el procedimiento de personación, sustituyendo en este caso a la notificación por envío postal con acuse de recibo, tan conflictiva y costosa en un supuesto como este de notificación masiva de comunicaciones.

La modificación de la letra a) del apartado 1 del artículo 15 relativa a la aprobación de las bonificaciones por parte de los Municipios, tiene por objeto eliminar el inciso que señala que en defecto de acuerdo municipal se aplicará la bonificación máxima, ya que al ser competencia de los municipios el establecimiento o no de la bonificación, resulta más lógico que sean ellos mismos los que en cada caso determinen su porcentaje.

La última modificación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se refiere al apartado 2 del artículo 19, donde se elimina la mención a la exposición pública del padrón, en consonancia con las modificaciones operadas en la Norma Foral 3/2008, de 9 de julio.

El artículo 7 contiene las modificaciones relativas al Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, que son dos.

La primera suprime las alusiones que en la regla 3.ª de la letra c) del apartado 1 del artículo 5 se hace a las personas físicas para la determinación del volumen de operaciones, en concordancia con una modificación que previamente se llevó a cabo en el artículo 42 del Código de Comercio al que se remite. Así mismo se suprime la referencia al Real Decreto 1.815/1991, de 20 de diciembre.

La segunda añade un párrafo al apartado 2 del artículo 14, con el propósito de establecer el libre acceso de los titulares de actividades económicas a la información incluida en la matrícula del Impuesto.

Las modificaciones incluidas en el artículo 8 de la Norma Foral están dedicadas a la Norma Foral 14/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Se da nueva redacción al artículo 2 con el objeto de ponderar la aplicación de la exención del Impuesto a vehículos turismo en el caso de personas con discapacidad, de forma que sólo a los casos de discapacidad más grave o con problemas de movilidad sea aplicable la exención.

Por último, se modifican las cuotas de la tarifa prevista en el apartado 1 del artículo 4, incrementando las cuotas de los turismos y motocicletas en un 2 por 100, a la vez que se modifica el coeficiente máximo de incremento que los Ayuntamientos podrán aplicar a las citadas cuotas, previsto en el apartado 3 de dicho artículo 4.

Relacionado con este último Impuesto, en la disposición transitoria primera de esta Norma Foral se establece la obligatoriedad de instar nuevamente la exención en el caso de que con anterioridad el contribuyente no hubiera acreditado ante el Ayuntamiento el cumplimiento de los requisitos previstos en la nueva regulación.

Entre las disposiciones derogatorias destaca, además de la aludida derogación con efectos 1 de enero de 2012 de la deducción para incentivar la actividad económica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la derogación con efectos desde el 1 de enero de 2009 del Impuesto sobre el Patrimonio.

Y directamente relacionada con esta última derogatoria, la disposición adicional primera mantiene en vigor las normas del Impuesto sobre el Patrimonio a los simples efectos de completar el contenido de las disposiciones que se remitan o hagan referencia a dicho Impuesto.

Por último, la disposición final única, detalla la entrada en vigor y los efectos, estableciendo la entrada en vigor de la Norma Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, y salvando los efectos previstos expresamente en sus preceptos

BOG N° 246 30/12/2009 (IRPF, IS)

DECRETO FORAL 40/2009, de 23 de diciembre, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2010 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sumario:

El presente Decreto Foral tiene por objeto la modificación de los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades y la aprobación de los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2010 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, obedece, fundamentalmente, a dos razones. Por una parte se pretende adecuar el texto reglamentario a las modificaciones que acaban de incorporarse a la Norma Foral del Impuesto, a través de la Norma Foral por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias, que se ha tramitado de forma paralela al presente Decreto Foral. Y por otra parte, se trata de modificar los tipos de retención de determinadas rentas, como consecuencia de su modificación en territorio común, considerando lo previsto en el Concierto Económico respecto a la obligación de las Diputaciones Forales de aplicar idénticos tipos a los de territorio común.

BOG N° 246 30/12/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 1.054/2009, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios, se modifican los diseños lógicos del modelo 193 y se suprime la presentación en soporte legible directamente por ordenador de determinados modelos informativos.

CORRECCIÓN DE ERRORES BOG N° 14, 25/01/2010.

Sumario:

La Orden Foral 1.095/2008, de 16 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios, regula desde el 1 de enero de 2009 la presentación de los referidos modelos informativos, siendo de aplicación por primera vez, para la presentación de la declaración a realizar en 2009, correspondiente al año 2008.

La presente Orden Foral tiene por objeto aprobar un nuevo modelo 190 que, manteniendo en lo sustancial la regulación precedente, también incorpora determinadas modificaciones destacables.

Por lo que a las formas de presentación se refiere, es de destacar la supresión de la presentación en soporte directamente legible por ordenador, de forma que, a partir del 1 de enero de 2010 las opciones de presentación se limitan al soporte papel y a la transmisión telemática. Ello conlleva la modificación tanto de las disposiciones incorporadas a la Orden Foral como de los diseños lógicos del modelo, con especial incidencia en aquellos campos que aluden al tipo de soporte de presentación.

Directamente relacionado con este aspecto, señalar que no es el modelo 190 el único modelo afectado por la eliminación de la posibilidad de presentar en soporte directamente legible por ordenador, sino que esta forma de presentación se elimina también para los modelos 180, 182, 193, 194 y 345 de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional segunda de la presente Orden Foral.

Por otra parte, por lo que respecta al diseño del modelo 190, se amplía de 250 a 500 el número de posiciones de que consta cada uno de los registros que se especifican en los diseños lógicos.

Al margen del modelo 190, la disposición adicional primera incorpora la modificación del modelo 193, de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario, regulado en la Orden Foral 1.304/2007, de 18 de diciembre, en lo relativo a las descripciones de determinados campos del registro de Tipo 2 de dicho modelo contenidas en el Anexo VI de la mencionada Orden Foral. La modificación tiene por objeto clarificar la valoración que, de las remuneraciones en especie de capital mobiliario, debe consignarse en el modelo.

Considerando todo lo anterior, a través de la presente Orden Foral se procede a aprobar un nuevo modelo 190 y las modificaciones que se han detallado previamente.

BOG N° 246 30/12/2009 (IRNR)

ORDEN FORAL 1.055/2009, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 296 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas obtenidas sin establecimiento permanente en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se habilita la presentación telemática vía formulario de los modelos 210, 211, 212, 213, 215 y 216 y se derogan las disposiciones reguladoras del modelo 214.

CORRECCIÓN DE ERRORES BOG N° 14, 25/01/2010.

Sumario:

La Orden Foral 1.160/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 296 -resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas obtenidas sin establecimiento permanente en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes- así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas de relación de perceptores de dicho modelo 296 por soporte magnético, regula desde el 1 de enero de 2009 el citado modelo.

En ella se establecían dos formas de presentación del modelo informativo: En soporte papel y en soporte directamente legible por ordenador.

En el momento actual resulta posible habilitar el procedimiento de presentación del modelo por medios telemáticos, por lo que se entiende conveniente abrir esta nueva vía de presentación del modelo 296.

Al mismo tiempo, considerando las alternativas de presentación del modelo que se han establecido, se considera llegado el momento de eliminar una forma de presentación que se ha ido quedando obsoleta, como es la presentación en soporte directamente legible por ordenador.

En consecuencia, la presente Orden Foral tiene por objeto incorporar el desarrollo del procedimiento de presentación por vía telemática, y al mismo tiempo, suprimir la presentación en soporte directamente legible por ordenador.

Por otra parte, hay que resaltar que en la disposición derogatoria, además de derogar la Orden Foral 1.160/2008, de 29 de diciembre, que antecede a la presente Orden Foral (salvo en lo dispuesto en su disposición adicional segunda, que continúa en vigor), se deroga también en los aspectos referidos al modelo 214, la Orden Foral 1.204/2001, de 27 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 210, 211, 212, 213 y 215 de declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como el modelo 214 de declaración simplificada de no residentes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes, y se dictan determinadas normas relativas a la tributación de no residentes, como consecuencia de la reciente derogación de la Norma Foral 14/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Además, la disposición final segunda de la Orden Foral abre la posibilidad de presentación telemática vía formulario de los modelos 210, 211, 212, 213, 215 y 216 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este sentido, señalar que el artículo 19.5 del Decreto Foral 49/1999, de 11 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residente dispone que las declaraciones de retenciones e ingresos a cuenta en él referidos se efectuarán en los modelos, forma, lugar y con la documentación que establezca el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

BOG N° 9 15/01/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 3/2010, de 8 de enero, por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.

Sumario:

El artículo 90 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece que las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades en régimen de atribución de rentas, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Algunas de estas obligaciones se desarrollan en el Decreto Foral 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades (en adelante Decreto Foral 117/1999). El capítulo XXVI del citado Decreto Foral establece la obligación de que las entidades de crédito y las demás personas y entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, presenten una declaración informativa anual acerca del saldo de los créditos y préstamos por ellas concedidos, en la que se incluirá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal de sus titulares. Antecedente de esta obligación, y ahora subsumida en la misma, es la obligación prevista en el artículo 95.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, según la cual las entidades que concedan préstamos para la adquisición de viviendas deben presentar una declaración informativa en la que deberán constar determinados datos relativos a dichos préstamos. No obstante lo previsto en el referido capítulo XXVI, en la presente Orden Foral se matiza el contenido de esta obligación, de forma que no se debe informar acerca de todos y cada uno de los créditos y préstamos concedidos, sino únicamente respecto a aquellos cuyo saldo a 31 de diciembre sea superior a 6.000 euros. El capítulo XXVIII del Decreto Foral 117/1999 establece, por su parte, la obligación de que las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos, ya sean hipotecarios o de otro tipo, o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o derecho real sobre un bien inmueble, presenten una declaración informativa relativa a dichas operaciones en la que, además de los datos de identificación de los prestamistas, prestatarios, intermediarios, si los hubiere, y de las partes en otras operaciones financieras directamente relacionadas con la adquisición de bienes inmuebles o de derechos reales sobre bienes inmuebles, se hará constar el importe total del préstamo u operación, las cantidades que se hayan satisfecho en el año en concepto de intereses y de amortización del capital, el año de constitución del préstamo u operación, el periodo de duración, la indicación de si el destinatario de la operación ha manifestado su voluntad de dedicar dicho inmueble a su vivienda habitual, la referencia catastral y el valor de tasación del inmueble. Con el fin de evitar la creación de nuevos modelos de declaraciones informativas y teniendo en cuenta que ya existe una declaración informativa de préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas, modelo 181, y que la naturaleza de la información que se pretende incorporar es similar a la prevista originalmente en ese modelo, se ha considerado oportuno aprobar un modelo 181 nuevo que incorpore, por un lado la nueva información referente a préstamos y créditos y, por otro, la ampliación de información relativa a las operaciones financieras relacionadas con la adquisición de inmuebles.

Los dos capítulos citados del Decreto Foral 117/1999 establecen, además, que las declaraciones previstas en los mismos deberán presentarse con carácter anual en el lugar, forma y plazo que determine el Diputado o la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas, conteniendo la información relativa al año natural inmediato anterior. Por tanto, conforme a la citada habilitación, y atendiendo a las previsiones recogidas en los referidos capítulos del Decreto Foral 117/1999, la presente Orden Foral tiene por objeto aprobar un nuevo modelo informativo 181, de declaración informativa anual de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.

BOG N° 12 21/01/2010 (IRNR, ITPYAJD, IVA, IIEE)

DECRETO FORAL-NORMA 1/2010, de 12 de enero, de modificación de diversos impuestos.

Sumario:

La Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, establece, entre otras cuestiones, un régimen especial de tributación de las citadas sociedades en el Impuesto sobre Sociedades, además de incluir una serie de modificaciones en otros impuestos, en algunos casos relacionadas con las susodichas sociedades y en otras ajenas a las mismas. Entre las primeras encontramos la modificación relacionada con la inclusión de una exención en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de las operaciones de constitución y aumento de capital de las referidas sociedades. Entre las segundas, se incluyen modificaciones que afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido y a los Impuestos Especiales. Por otra parte, la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 incorpora determinadas modificaciones tributarias que también afectan a figuras impositivas concertadas que han de ser reguladas según la normativa aprobada en cada momento por el Estado, como es el caso del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente, el Impuesto sobre el Valor Añadido o los Impuestos Especiales. El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en los artículos 21, 26, 30 y 33 la concertación de determinados tributos en los cuales las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, con alguna peculiaridad en algunos casos.

BOG N° 12 21/01/2010 (V)

DECRETO FORAL 1/2010, de 19 de enero, sobre medidas destinadas a flexibilizar, durante el año 2010, el pago de determinadas obligaciones tributarias.

Sumario:

En enero de 2009, la Diputación Foral de Gipuzkoa, consciente de la coyuntura económico-financiera, aprobó el Decreto Foral 2/2009, de 13 de enero, destinado a flexibilizar el pago de determinadas obliga-

ciones tributarias. Ese Decreto Foral nació con vocación de excepcionalidad, de hecho su vigencia se limitó al año 2009, con la expectativa de que las dificultades que afrontaba el Territorio Histórico de Gipuzkoa serían superadas a lo largo de ese año. Sin embargo, la situación lejos de cambiar se ha agravado al haberse añadido un nuevo factor, como es el incremento del paro, a la situación inicial de crisis económico-financiera. Es por ello que se plantea un nuevo Decreto Foral sobre medidas destinadas a flexibilizar el pago de determinadas obligaciones tributarias, continuación del citado Decreto Foral 2/2009, cuya vigencia se circunscribe al año 2010 y que en muy poco se diferencia del anterior, añadiendo un nuevo supuesto de aplazamiento sin garantías como es el de las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, y, estableciendo la obligación, para aquellos casos en que se solicite la modificación de las condiciones del aplazamiento, de realizar la solicitud 10 días antes del vencimiento del plazo.

BOG N° 16 27/01/2010 (ITP, ISD, IEDMT)

ORDEN FORAL 13/2010, de 14 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables, en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Sumario:

El artículo 56 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado. El apartado 2 del artículo 2 del Decreto Foral 79/2008, de 16 de diciembre, por el que se desarrolla el procedimiento de comprobación de valores de la Norma Foral General Tributaria, establece que cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado, el Diputado o la Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas podrá mediante Orden Foral aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. Este es el medio de comprobación que se ha considerado como idóneo para la comprobación de valores de los medios privados de transporte, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral en la que se han recogido los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también los de las embarcaciones de recreo. Por su parte, el artículo 45 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que los precios medios de venta aplicables a efectos de la valoración de los vehículos y embarcaciones usados se fijará por Orden Foral que se publicará periódicamente. Dicha valoración viene aplicándose de igual manera en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, desde 1998, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. La última actualización se llevó a cabo por la Orden Foral 16/2009, de 13 de enero, que aprobó los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones, usados, y los porcentajes de depreciación en función de la antigüedad de los mismos, aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto Especial sobre

Determinados Medios de Transporte. Para la elaboración de las tablas de modelos y precios se han utilizado las publicaciones de las asociaciones de fabricantes y vendedores de medios de transporte, así como las indicaciones sobre nuevos vehículos de los propios fabricantes. Como en años anteriores, la potencia se expresa en kilovatios (Kw), y para aquellos vehículos comercializados desde enero del 2008 se incorpora el nivel de emisiones de CO₂ expresado en gramos por kilómetro (gr/km), pero se mantienen como datos identificativos de los modelos también la potencia de los motores en caballos de vapor (Cv) y la potencia fiscal, por ser datos de carácter comercial y general que sirven para identificar algunos de los modelos de automóviles. Asimismo, se mantiene, como otro elemento para diferenciar algunos modelos de automóviles, cuya denominación se mantiene a lo largo del tiempo, el periodo de su comercialización, dado que algunos vehículos, aun siendo diferentes, mantienen el mismo nombre comercial durante un gran número de años. A su vez, los precios medios de los diversos tipos de motocicletas se siguen diferenciando en función del tamaño de su motor, expresado mediante los centímetros cúbicos del mismo, elevando las cuantías de las de mayor cilindrada, dado que mantienen a lo largo del tiempo un mayor valor de mercado. Por último, como en el año anterior, en lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, para adecuar dicha valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate. Por todo ello, procede actualizar para el año 2010 los precios medios de venta y los porcentajes aplicables a los mismos.

BOG N° 18 29/01/2010 (IVA)

ORDEN FORAL 55/2010, de 27 de enero, por la que se aprueban el nuevo impreso y los diseños físicos y lógicos del soporte directamente legible por ordenador para la presentación del modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Sumario:

Por Orden Foral 179/2007, de 20 de febrero, se aprobó el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones con sujetos pasivos de la Unión Europea, fijándose los plazos y lugares de presentación del mismo. Mediante Directivas 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero y 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre se han introducido diversos cambios en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, se ha modificado la obligación de presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como su contenido. Entre las novedades introducidas destaca la generalización del período de declaración mensual, así como la necesidad de declarar las prestaciones de servicios intracomunitarios. Todo ello hace necesaria la modificación del modelo para dar cabida a las modificaciones introducidas. El artículo 26 del Concierto Económico, aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, si bien las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

BOPV N° 195 9/10/2009 (PR)

LEY 1/2009, de 8 de octubre, de medidas presupuestarias urgentes.

Sumario:

La economía mundial está sumida en la mayor recesión que se haya conocido desde la Segunda Guerra Mundial. Prácticamente todos los países desarrollados importantes están sufriendo tasas de variación negativas en su PIB. Con este contexto como fondo, el País Vasco sufre también la recesión económica, con una caída de su tasa interanual del 3,6% durante el segundo trimestre del año, con importantes descensos en el sector industrial y la construcción, mientras que los servicios entran por primera vez en tasas negativas. Esta situación se corresponde con un descenso del consumo privado y de la inversión, agregados ambos imprescindibles para la recuperación económica. Así las cosas, la debilidad de la economía ha tenido un impacto directo en el empleo del País Vasco, que disminuye por tercer trimestre consecutivo, esta vez a un ritmo del 4% interanual, y un 0,7% sobre las cifras del trimestre anterior. Esta complicada situación requiere un fuerte impulso de la demanda agregada por parte del Gobierno Vasco, en línea con las propuestas por los principales organismos internacionales y con las desarrolladas por el Gobierno de España y por la generalidad de los gobiernos de nuestro entorno. Pero, a su vez, esta política económica está teniendo fuertes repercusiones en los presupuestos públicos tanto en el crecimiento de los gastos como en la disminución de los ingresos. En el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, durante los primeros siete meses de 2009 la recaudación fiscal por tributos concertados ha caído un 23,9%, caída sin precedente histórico entre nosotros. Con ello la estimación de cierre del ejercicio se situará en un descenso en torno al 20%, lo que supone que el peso de la recaudación sobre el PIB habrá perdido 6 puntos porcentuales en dos años. Sin embargo, en el gasto público la tendencia es la contraria; en tiempos de crisis económica el gasto social se dispara y además es necesario articular nuevas políticas de fomento de la actividad económica que de nuevo incrementan el gasto público. Es lo que ha sucedido con los presupuestos de la Comunidad Autónoma de Euskadi: en lo que llevamos de ejercicio presupuestario, se han puesto en marcha un amplio abanico de medidas de lucha contra la crisis tanto en el área social como en la del fomento de la actividad económica recortando el gasto en otros conceptos que no se consideran tan necesarios.

BOPV N° 218 12/11/2009 (R)

ORDEN de 27 de octubre de 2009, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se fijan determinadas cuantías previstas en el reglamento de recaudación de la hacienda general del País Vasco.

Sumario:

Mediante la Orden de 2 de octubre de 1998, del Consejero de Hacienda y Administración Pública, se desarrollaron determinados artículos del Reglamento de Recaudación de la Hacienda General del País Vasco, aprobado por el Decreto 212/1998, de 31 de agosto. En concreto, se fijaron las cuantías a las que se refieren

los artículos 26.1 y 58.4 del Reglamento. El artículo 1 estableció el límite exento de la obligación de aportar garantías, en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas, en un millón de pesetas. El artículo 2 fijó en diez mil pesetas la cifra por debajo de la cual no se practicará liquidación de interés de demora. La necesidad de reducir cargas administrativas y facilitar a la ciudadanía y agentes económicos, que tienen dificultades transitorias de carácter económico-financiero, el cumplimiento de sus obligaciones de pago aconsejan elevar el límite de exención de la obligación de aportar garantías a 18.000 euros, en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago. Con esta medida se logrará, asimismo, agilizar el procedimiento de gestión de las solicitudes de fraccionamiento o aplazamiento. Por otra parte, se aprovecha esta Orden para adaptar al euro la cifra señalada en el artículo 2 de la Orden de 2 de octubre de 1998.

BOPV N° 237 10/12/2009 (GT)

DECRETO 612/2009, de 1 de diciembre, de modificación del Decreto por el que se regulan determinados aspectos de la gestión de las tasas y de los precios públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus Organismos.

Sumario:

Mediante el Decreto Legislativo 1/2007, de 11 de septiembre, de aprobación del Texto Refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, se revisó y actualizó la normativa aplicable a las tasas y precios públicos, regularizando, aclarando y armonizando el texto legal. Por otra parte, la regulación de las tasas y precios públicos fue, en su momento, objeto de desarrollo reglamentario a través del Decreto 248/1998, de 29 de septiembre, por el que se regulan determinados aspectos de la gestión de las tasas y precios públicos de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco y sus organismos autónomos. De este modo, se desarrolló la normativa relacionada con las autoliquidaciones y determinados aspectos de las Tasas por inspección y control sanitario de animales y sus productos, en particular la figura de la repercusión, y por servicios generales y específicos en los puertos de titularidad de la Comunidad Autónoma del País Vasco. En este Decreto se adapta el desarrollo reglamentario al texto refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos, a la vez que se concretan algunos aspectos de la regulación relativa a la liquidación y autoliquidación, en paralelo al desarrollo del Sistema Integral de Pagos y Cobros de la Administración y la Pasarela de Pagos.

BOPV N° 243 18/12/2009 (TJ, V)

DECRETO 600/2009, de 17 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de máquinas y sistemas de juego.

Sumario:

La Ley 4/1991, de 8 de noviembre, Reguladora del Juego en la Comunidad Autónoma del País Vasco fue dictada en desarrollo de la competencia exclusiva que, en materia de juego, se halla atribuida a la Comunidad Autónoma del País Vasco en el artículo 10.35 del Estatuto de Autonomía, la cual faculta al Gobierno para dictar

las disposiciones de desarrollo y ejecución de lo establecido en la misma. En ejercicio de dicha competencia se publicó el Decreto 308/1996, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de máquinas de juego, máquinas auxiliares y otros sistemas e instalaciones de juego de la Comunidad Autónoma del País Vasco, el cual ha sido objeto de varias modificaciones para su adecuación a la realidad social del momento. El sector del juego es un sector en constante evolución, debido a los continuos avances tecnológicos, lo cual unido a la dispersión normativa existente en la materia y debido al tiempo transcurrido desde la aprobación del anterior Reglamento hace necesaria la aprobación de un único texto en el que se incorpore la regulación de esta materia. Transcurrido un amplio periodo de tiempo, en el cual la citada norma ha demostrado ser un instrumento eficaz de ordenación del subsector de máquinas y sistemas de juego, se hace obligado revisar el citado texto al objeto de adaptarlo a los nuevos usos sociales y a las nuevas tecnologías. Ello supone incorporar las innovaciones tecnológicas y las nuevas opciones de juego, considerando las solicitudes planteadas por los diversos sectores interesados.

Al mismo tiempo, en este Reglamento se protegen los derechos de las personas jugadoras, se impulsa la práctica del juego responsable y se enuncian los principios en los que se inspira. Para ello prevé la realización de campañas informativas y educativas, así como la colaboración de asociaciones especializadas en conductas adictivas, todo ello tendente a prevenir los efectos negativos que la práctica del juego puede producir en determinadas personas jugadoras. El Reglamento de máquinas tiene un amplio espectro ya que afecta a sectores tan diversos como las explotaciones de máquinas en hostelería, los salones de juego, las salas de bingo, los casinos de juego, las nuevas empresas de apuestas. Lo que hace considerar todas las modalidades precisas en función de la especificidad de cada sector. Entre las principales novedades, destacan las modificaciones introducidas en las características técnicas de las máquinas de juego, así como la distinción de nuevos subtipos de máquinas de tipo A y B, entre las cuales destacan, la máquina BM Multipuesto que con un único programa ofrece la posibilidad de participación de más de una persona, de forma independiente, conjunta o simultánea, la BC que con un único programa ofrece la posibilidad de que dos jugadores compitan entre si de manera conjunta y simultánea y la BG que mediante pantallas controladas por señal de video o similar, que sólo podrán incorporar electrónicamente juegos similares a los practicados mediante cartones en el interior de salas de bingo. También se establece la posibilidad de realizar interconexiones entre máquinas instaladas en distintos establecimientos de juego dentro de la Comunidad Autónoma. Para ello se crean las empresas prestatarias de servicios de interconexión, las cuales deberán inscribirse en el Registro Central de Juego. Asimismo, se regulan los Laboratorios de Ensayo y las Entidades de Inspección, las promociones informativas de máquinas de juego, se planifica la oferta de máquinas de tipo B, y se actualiza el régimen de fianzas entre otros. Es importante resaltar la regulación establecida en orden a planificar la oferta de máquinas de juego, tanto en locales de hostelería como en salones de juego. De acuerdo con el mandato de la vigente Ley Reguladora del Juego se ha procedido a determinar los contingentes de máquinas con un horizonte temporal, estableciendo medidas que impidan un crecimiento incontrolado del número de máquinas, adoptando criterios de equidad e igualdad en lo que se refiere a la adjudicación de los nuevos permisos de explotación. Finalmente, la presente disposición ha sido sometida al procedimiento de información en materia de normas y reglamentaciones técnicas previsto en la Directiva 98/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 junio, modificada por la Directiva 98/48/CE, de 20 de julio, así como en el Real Decreto 1337/1999, de 31 de julio, sobre notificación a la Comisión Europea de los proyectos de reglamentos técnicos y de reglamentos relativos a los servicios de la sociedad de la información.

BOPV N° 243 18/12/2009 (TJ, V)

ORDEN de 4 de diciembre de 2009, del Consejero de Interior, por la que se desarrolla la regulación de las máquinas de juego previstas en el Decreto 600/2009, de 17 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de máquinas y sistemas de juego.

Sumario:

La Ley 4/1991, de 8 de noviembre, Reguladora del Juego en la Comunidad Autónoma del País Vasco, se dictó en desarrollo de la competencia exclusiva que, en materia de juego, se hallaba atribuida a la Comunidad Autónoma del País Vasco en el artículo 10.35 del Estatuto de Autonomía, la cual faculta al Gobierno de la Comunidad Autónoma para dictar las disposiciones de desarrollo y ejecución de lo establecido en la misma. En ejercicio de dicha potestad reglamentaria se aprueba el Decreto 600/2009, de 17 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de máquinas y sistemas de juego, el cual en su Disposición Final Primera faculta al Consejero para el desarrollo y ejecución de los requisitos y características de las máquinas reguladas en el mismo.

BOPV N° 247 24/12/2009 (IJ)

DECRETO 620/2009, de 15 de diciembre, de tercera modificación del Reglamento del juego del bingo de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

Sumario:

El vigente Reglamento del juego del bingo de la Comunidad Autónoma de Euskadi fue aprobado por Decreto 31/2004, de 10 de febrero, y modificado parcialmente por el Decreto 32/2005, de 22 de febrero (BOPV de fecha 7 de marzo de 2005) y el Decreto 55/2008, de 1 de abril, de segunda modificación (BOPV de fecha 15 de abril de 2008).

Dichas modificaciones derivan de la necesidad de adaptar la normativa, muy reglamentista, a la realidad socio-económica del sector atendiendo a los cambios que ha podido experimentar y a las inquietudes manifestadas por los empresarios de los locales del juego del bingo. Singularmente, las reformas acaecidas y la persistencia de propuestas de reforma se centran en la adaptación de los porcentajes de detracción aplicables a las modalidades del juego del bingo. El hecho de que el reglamento no haya tenido en este punto estabilidad en el tiempo no se debe tanto a falta de previsión o de acierto, como a los cambios a los que está sujeto el sector regulado. Con la habilitación al Consejero de Interior para que determine en desarrollo del reglamento del bingo los porcentajes de detracción aplicables a las modalidades del juego del bingo, se pretende lograr combinar la perdurabilidad de la norma reglamentaria con la adaptabilidad de esta singular cuestión a los vaivenes y necesidades del mercado del juego, tal y como acontece en otras Comunidades Autónomas.

BOPV N° 251 31/12/2009 (PR)

LEY 2/2009, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2010.

Sumario:

Aprobación y contenido de los Presupuestos Generales de Euskadi para el ejercicio 2010.

COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**BON N° 127 14/10/2009 (IS)**

DECRETO FORAL 69/2009, de 28 de septiembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre.

CORRECCIÓN DE ERRORES BON° 5 11/01/2010

Sumario:

El presente Decreto Foral consta de un artículo único, y tiene por objeto efectuar la modificación de algunos preceptos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades con el fin principal de adecuarlos a la Ley Foral del Impuesto como consecuencia de los cambios introducidos en ella para adaptarla a la reforma contable, así como de realizar el desarrollo reglamentario de la nueva regulación legal de las operaciones entre personas o entidades vinculadas. Asimismo, incorpora una nueva disposición transitoria al citado Reglamento.

BON N° 147 30/11/2009 (IRNR)

ORDEN FORAL 183/2009, de 10 de noviembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 296 "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta".

Sumario:

Mediante la aprobación de esta orden foral se refunde la normativa relativa al modelo 296. Además se favorece el intercambio de información con otros países y el control recíproco de los contribuyentes no residentes ampliando los campos de datos referentes a los identificativos y domicilio de los perceptores (registros) relacionados en el modelo 296. En este sentido, por razones operativas y de control se han excluido de la regulación contenida en la presente orden foral ciertas rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes y al

sistema de retención e ingreso a cuenta, obtenidas por contribuyentes de dicho impuesto sin establecimiento permanente. Por una parte, las rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, respecto de las cuales, y con la finalidad de facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento unificado de las obligaciones de información, se ha regulado de manera específica, y con independencia de la condición del socio o partícipe, el suministro de toda la información con trascendencia tributaria relativa a dichas acciones y participaciones, que se facilitará en el modelo 187. Por otra parte, se excluye la retención o ingreso a cuenta que deben efectuar los adquirentes de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente, previsto en el apartado 2 del artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y desarrollado en el artículo 14 del Reglamento del Impuesto, que por sus propias características, se diferencia del sistema de retención e ingreso a cuenta establecido en el artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En consecuencia, la retención o ingreso a cuenta se realizará, como hasta ahora, mediante el modelo 211. La disposición adicional séptima de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria autoriza al Consejero de Economía y Hacienda para regular mediante orden foral los supuestos y condiciones en los que contribuyentes y entidades pueden presentar por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

BON N° 147 30/11/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 187/2009, de 10 de noviembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 159 de declaración anual de consumo de energía eléctrica.

Sumario:

El Decreto Foral 66/2009, de 24 de agosto, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, adiciona un apartado 20 al artículo 62 que establece la obligación periódica de las compañías prestadoras de los suministros de energía eléctrica de proporcionar información a la Administración Tributaria relativa a la identificación de los titulares de contratos de suministro, así como la referencia catastral del inmueble y su localización.

Para dar cumplimiento a lo establecido en este precepto normativo resulta necesario regular el cauce formal que deben seguir las entidades que estén obligadas a su cumplimiento. De conformidad con el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT) en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra, que aborda el incremento y el perfeccionamiento de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas en la aplicación de los tributos que conciernen a la Hacienda Tributaria de Navarra, esta orden foral introduce las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática a través de Internet del modelo 159. Asimismo contiene los diseños de registros a los que se deberán ajustar los ficheros de las declaraciones a transmitir por los obligados tributarios. En el nuevo apartado 21 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introducido por el mencionado Decreto Foral 66/2009, se autoriza al Consejero de Economía y Hacienda,

para que apruebe el modelo de declaración, el plazo, lugar y forma de presentación, así como los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

BON° 155 18/12/2009 (IIEE)

DECRETO FORAL LEGISLATIVO 2/2009, de 23 de noviembre, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Sumario:

El artículo 54.1 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, dispone que, cuando una reforma del régimen tributario común obligue, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico, a que en la Comunidad Foral se apliquen idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en el Estado, el Gobierno de Navarra, por delegación del Parlamento de Navarra, podrá dictar las normas con rango de Ley Foral que sean precisas para la modificación de las correspondientes Leyes Forales tributarias. Esas disposiciones del Gobierno de Navarra que comprendan dicha legislación delegada recibirán el título de Decretos Forales Legislativos de Armonización tributaria. Por otra parte, el artículo 35.4 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra establece que, en la exacción de los Impuestos Especiales que correspondan a la Comunidad Foral, ésta aplicará los mismos principios básicos, así como idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. La Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, en su Disposición Final Octava, ha modificado la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en lo relativo al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y, más concretamente, en la determinación de los tipos impositivos aplicables a las motocicletas. Todo ello con efectos a partir del día 28 de octubre de 2009. En la referida modificación de los tipos impositivos aplicables a las motocicletas, y en el marco de que su tributación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se produzca en relación con los niveles específicos de emisiones de CO₂, se introducen variaciones en los epígrafes 6.º a 9.º inclusive del artículo correspondiente a dichos tipos impositivos. Todo lo cual hace preciso que, utilizando la delegación legislativa antedicha, se dicten, mediante Decreto Foral Legislativo de Armonización tributaria, las normas que, de conformidad con el citado artículo 54.1 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, sean necesarias para la modificación de la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, en aquellos aspectos precisos en los cuales la Comunidad Foral de Navarra deba aplicar, de conformidad con el citado artículo 35 del Convenio Económico suscrito con el Estado, idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en territorio del Estado. Por otro lado, se corrigen dos remisiones erróneas existentes en los artículos 42.1.d) y 43.1.l) de la Ley Foral de Impuestos Especiales.

BON° 155 18/12/2009 (IVA)

DECRETO FORAL LEGISLATIVO 3/2009, de 23 de noviembre, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El artículo 32 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra dispone que ésta, en el ejercicio de su potestad tributaria en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe aplicar idénticos principios básicos, normas sustantivas y formales que los vigentes en cada momento en territorio del Estado. Por tanto, es necesario que la Comunidad Foral acomode los preceptos correspondientes de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la modificación que haya experimentado la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido en el régimen común. La Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, ha modificado la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en varios aspectos. En primer lugar, en lo que respecta a la reducción de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se introducen dos especificaciones: en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, el transcurso del periodo de un año se computará desde el vencimiento del plazo o plazos que resulten impagados; y, además, resultará suficiente instar el cobro de uno de esos plazos mediante reclamación judicial al deudor. En segundo lugar, se añade a las situaciones en las que se produce la llamada "inversión del sujeto pasivo", es decir, a los casos en que serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones, los supuestos de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión de gases de efecto invernadero. En tercer lugar, se incluye en el tipo reducido del 7 por ciento a los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas; y en el tipo reducido del 4 por ciento a esos mismos arrendamientos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública. La Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, dispone en su artículo 54.1 que, cuando una reforma del régimen tributario común obligue, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico, a que en la Comunidad Foral se apliquen idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en el Estado, el Gobierno de Navarra, por delegación del Parlamento de Navarra, podrá dictar las normas con rango de Ley Foral que sean precisas para la modificación de Leyes Forales tributarias. La delegación legislativa se entiende conferida siempre que se publiquen las correspondientes modificaciones tributarias del Estado. Todo lo cual hace preciso que, haciendo uso de la delegación legislativa antedicha, se dicten, mediante Decreto Foral Legislativo de armonización tributaria, las normas que, de conformidad con el citado artículo 54.1 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, sean necesarias para la modificación de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

BON° 155 18/12/2009 (IVA)

DECRETO FORAL LEGISLATIVO 3/2009, de 23 de noviembre, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El artículo 32 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra dispone que ésta, en el ejercicio de su potestad tributaria en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe aplicar idénticos principios básicos, normas sustantivas y formales que los vigentes en cada momento en territorio del Estado. Por tanto, es necesario que la Comunidad Foral acomode los preceptos correspondientes de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la modificación que haya experimentado la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido en el régimen común. La Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, ha modificado la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en varios aspectos. En primer lugar, en lo que respecta a la reducción de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se introducen dos especificaciones: en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, el transcurso del periodo de un año se computará desde el vencimiento del plazo o plazos que resulten impagados; y, además, resultará suficiente instar el cobro de uno de esos plazos mediante reclamación judicial al deudor. En segundo lugar, se añade a las situaciones en las que se produce la llamada "inversión del sujeto pasivo", es decir, a los casos en que serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones, los supuestos de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión de gases de efecto invernadero. En tercer lugar, se incluye en el tipo reducido del 7 por ciento a los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas; y en el tipo reducido del 4 por ciento a esos mismos arrendamientos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública. La Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, dispone en su artículo 54.1 que, cuando una reforma del régimen tributario común obligue, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico, a que en la Comunidad Foral se apliquen idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en el Estado, el Gobierno de Navarra, por delegación del Parlamento de Navarra, podrá dictar las normas con rango de Ley Foral que sean precisas para la modificación de Leyes Forales tributarias. La delegación legislativa se entiende conferida siempre que se publiquen las correspondientes modificaciones tributarias del Estado. Todo lo cual hace preciso que, haciendo uso de la delegación legislativa antedicha, se dicten, mediante Decreto Foral Legislativo de armonización tributaria, las normas que, de conformidad con el citado artículo 54.1 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, sean necesarias para la modificación de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

BON° 159 28/12/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 200/2009 de 14 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 56/2004, de 1 de marzo, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet.

Sumario:

El modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas fue aprobado por la Orden Foral 56/2004, de 1 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación por soporte directamente legible por ordenador, y las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet. Posteriormente, la regulación del modelo 184 ha sido objeto de modificaciones parciales mediante las correspondientes órdenes forales. A través de la presente orden foral, se procede a sustituir la hoja interior de relación de socios, herederos, comuneros o partícipes, contenida en el anexo I de la mencionada Orden Foral 56/2004, de 1 de marzo. Además, se modifican las descripciones de determinados campos de los registros de tipo 2 del mencionado modelo 184, contenidos en el anexo II de la citada orden foral, sustituido por el anexo de la Orden Foral 236/2008, de 24 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, con el objeto de especificar las fuentes de renta a las que, en cada caso, corresponden las retenciones e ingresos a cuenta atribuidos por las entidades en régimen de atribución de rentas a cada uno de sus miembros. El apartado 4 del artículo 62 bis del Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoriza al Consejero de Economía y Hacienda para establecer el modelo de declaración informativa de las entidades en régimen de atribución de rentas.

BON° 160 29/12/2009 (PR)

LEY FORAL 16/2009, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de Navarra para el año 2010.

Sumario:

Aprobación y contenido de los Presupuestos Generales de Navarra para el ejercicio 2010.

BON° 160 29/12/2009 (IRPF, IS, ISD, ITPyAJD)

LEY FORAL 17/2009, de 23 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

Sumario:

La presente Ley Foral tiene como finalidad la reforma de diferentes normas de rango legal entre las que destacan el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril, la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, la Ley Foral 7/2001, de 27 de marzo, de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra

y de sus Organismos Autónomos, el Texto Refundido de la Ley Foral del Registro de Explotaciones Agrarias, aprobado por el Decreto Foral Legislativo 150/2002, de 2 de julio, y la Ley Foral 6/1997, de 28 de abril. También la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra y la Ley Foral 12/2006, de 21 de noviembre, del Registro de la Riqueza Territorial y de los Catastros de Navarra.

BON° 161 30/12/2009 (IRPF)

ORDEN FORAL 201/2009, de 14 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 219/2008, de 16 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta, y se establecen los diseños físicos y lógicos para su presentación por soportes directamente legibles por ordenador y las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet.

Sumario:

El modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta, fue aprobado por la Orden Foral 219/2008, de 16 de diciembre, del Consejero de Economía, en la que además se establecieron los diseños físicos y lógicos para su presentación por soportes directamente legibles por ordenador y las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet. En esta orden foral se recogen diversas modificaciones que afectan al anexo II de la mencionada Orden Foral 219/2008, en el que figuran los diseños físicos y lógicos del modelo 190. En primer lugar, se produce una reordenación de posiciones, tanto en los registros de tipo 0 (presentación colectiva), como en los de tipo 1 (Retenedor) y 2 (Percepción), como consecuencia del aumento de 250 a 500 posiciones. Asimismo, se da nueva redacción a la definición de la clave A, en el registro de tipo 2 (Percepción), referente a las retribuciones en especie de empleados por cuenta ajena. También se añade una nueva clave Y, relativa a la retribución en especie por la bonificación de interés de préstamos concedidos a los empleados, en el registro de tipo 2 (Percepción). Además se da nueva redacción a las definiciones de diversas subclaves existentes en la clave H en el registro de tipo 2 (Percepción). Finalmente, se introducen nuevas subclaves en la mencionada clave H, así como en clave Y, de nueva creación. El artículo 90.5 del Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, indica que la competencia para establecer modelo 190, del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta, corresponde al Consejero de Economía y Hacienda. Asimismo, la disposición adicional séptima de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria autoriza al Consejero de Economía y Hacienda para regular mediante orden foral los supuestos y condiciones en los que contribuyentes y entidades pueden presentar por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria.

BON° 161 30/12/2009 (IRPF, IS, IRNR)

ORDEN FORAL 202/2009, de 14 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 259/1999, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193, en pesetas y en euros, del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, y los modelos 194, en pesetas y en euros, del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de los citados Impuestos derivados de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de los citados modelos 193 y 194 por soportes directamente legibles por ordenador.

Sumario:

El modelo 193 del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores por soportes directamente legibles por ordenador, fue aprobado por la Orden Foral 259/1999, de 29 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda. Posteriormente, la regulación del modelo 193 ha sido objeto de modificaciones parciales mediante las correspondientes órdenes forales, siendo la Orden Foral 187/2006, de 14 de junio, del Consejero de Economía y Hacienda, la que estableció las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet, entre otros, del modelo 193. A través de la presente orden foral, se modifican las descripciones de determinados campos del registro de tipo 2 del modelo 193, que figura en el anexo V de la mencionada Orden Foral 259/1999, de 29 de diciembre, con la finalidad de clarificar la valoración que debe consignarse en el mismo, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las remuneraciones en especie del capital mobiliario que se incluyen en el citado resumen anual. En el nuevo apartado 21 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introducido por el Decreto Foral 66/2009, se autoriza al Consejero de Economía y Hacienda, para que apruebe este modelo de declaración, el plazo, lugar y forma de presentación, así como los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

BON° 161 30/12/2009 (IVA)

ORDEN FORAL 205/2009, de 14 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 280/2006, de 15 de septiembre, por la que se aprueba el modelo F-69 de declaración-liquidación trimestral del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet, así como las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet del modelo F-66 de declaración-liquidación mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

La Orden Foral 280/2006, de 15 de septiembre, del Consejero de Economía y Hacienda, aprobó el modelo F-69 de declaración-liquidación trimestral del Impuesto sobre el Valor Añadido, y estableció las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet, así como las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet del modelo F-66 de declaración-liquidación mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido. Posteriormente, la Orden Foral 132/2009, de 3 de julio, del Consejero de Economía y Hacienda, ha regulado, con carácter general, los supuestos de obligatoriedad del sistema de presentación telemática de declaraciones en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra. Por consiguiente, a través de la presente orden foral, se adapta la ordenación de la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos F-69 y F-66, a lo dispuesto en la mencionada 132/2009, de 3 de julio, así como a la Orden Foral 130/2009, de 29 de junio, por la que se aprueba el Acuerdo de colaboración externa en la presentación por vía telemática de declaraciones en representación de terceras personas. Por otro lado, se actualiza la descripción del procedimiento de presentación recogida en el articulado para dar cabida, tanto a la modalidad de formulario web, como a la correspondiente a los programas de ayuda. Asimismo, mediante esta orden foral, se sustituye el modelo de impreso F-69 en soporte papel, de declaración-liquidación trimestral del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el nuevo, que figura en el anexo I, al que se incorpora una casilla para la regularización del porcentaje definitivo de prorata. Por otro lado, se sustituyen los diseños de registros a los que deben ajustarse los ficheros de las declaraciones-liquidaciones a transmitir tanto del modelo F-69 como del F-66, contenidos en los anexos II y III, respectivamente, de la mencionada Orden Foral 280/2006, de 15 de septiembre, por los que figuran en los respectivos anexos II y III de la presente orden foral. En los nuevos diseños de registros se introducen aspectos como la opción por la domiciliación del pago de la deuda tributaria, en los registros de tipo 1; un nuevo apartado denominado "Actividades Económicas" para recoger información correspondiente al resumen anual, desglosada en función de las distintas actividades que, en su caso, tenga el sujeto pasivo, dentro de los registros de tipo 2; o una nueva posición para la mencionada regularización del porcentaje definitivo de prorata.

BON° 7 15/01/2010 (ISD)

ORDEN FORAL 218/2009, de 21 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se establece el régimen de autoliquidación como procedimiento de liquidación y pago para determinados negocios jurídicos en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sumario:

El artículo 50 del Decreto Foral 16/2004, de 26 enero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone que los sujetos pasivos que opten por determinar el importe de sus deudas tributarias mediante autoliquidación deberán presentarla en el modelo de impreso de declaración-liquidación aprobado por el Departamento de Economía y Hacienda, procediendo a ingresar su importe dentro de los plazos establecidos en los artículos 37 y siguientes de ese reglamento para la presentación de documentos o de

claraciones. Dicha autoliquidación deberá ir acompañada de los documentos a que se refiere el artículo 36 del referido reglamento. No siendo posible en este momento establecer el régimen de autoliquidación como sistema único que alcance a la totalidad del Impuesto, se estima necesaria su implantación en determinados supuestos y operaciones, por razones de agilidad en el despacho de documentos que tienen entrada en las distintas oficinas liquidadoras, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 57.2 del Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así pues, el mencionado régimen de autoliquidación será aplicable a las operaciones relativas a negocios jurídicos gratuitos inter vivos, teniendo carácter opcional para el sujeto pasivo. Asimismo, la disposición final única del Decreto Foral 16/2004, de 26 enero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, autoriza al Consejero de Economía y Hacienda para la aprobación de los modelos de declaración-liquidación del Impuesto que hagan que surta efecto el régimen de autoliquidación previsto en el artículo 33, sección 3.ª del capítulo VII y demás preceptos referentes al mismo.

BONº 12 27/01/2010 (IRPF)

ORDEN FORAL 3/2010, de 4 de enero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.

Sumario:

El apartado 17 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, modificado por el Decreto Foral 66/2009, de 24 de agosto, establece la obligación de las entidades de crédito y las demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, de presentar una declaración informativa anual sobre el saldo, existente a 31 de diciembre, de los créditos y préstamos por ellas concedidos en la que se incluirá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal. Por otra parte, el apartado 1 del mencionado artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificado asimismo por el Decreto Foral 66/2009, de 24 de agosto, ordena que las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos, ya sean hipotecarios o de otro tipo, o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o derecho real sobre un bien inmueble, deberán presentar una declaración informativa relativa a dichas operaciones en la que, además de los datos de identificación de los prestamistas, prestatarios, intermediarios, si los hubiere, y de las partes en otras operaciones financieras directamente relacionadas con la adquisición de bienes inmuebles o de derechos reales sobre bienes inmuebles, se hará constar el importe total del préstamo u operación, las cantidades que se hayan satisfecho en el año en concepto de intereses y de amortización del capital, el año de constitución del préstamo u operación, el periodo de duración, la indicación de si el destinatario de la operación ha manifestado su voluntad de dedicar dicho inmueble a su vivienda habitual, la referencia catastral y el valor de tasación del inmueble. La Orden Foral 203/1999, de 2 de noviembre, del Consejero de Economía y Hacienda, aprobó el modelo 181 de declaración informativa de préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas, y la Orden Foral 278/2001, de 9 de noviembre, aprobó, entre otros, el modelo 181 en euros,

estableciendo la obligación de utilizarlo necesariamente en euros a partir del 1 de enero de 2002. De conformidad con el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT) en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra, que aborda el incremento y el perfeccionamiento de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas en la aplicación de los tributos que conciernen a la Hacienda Tributaria de Navarra, esta orden foral introduce las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática a través de Internet del modelo 181. Asimismo contiene los diseños de registros a los que se deberán ajustar las declaraciones a transmitir por los obligados tributarios. Por otra parte, de acuerdo con el artículo 4 de la Orden Foral 132/2009, de 3 de julio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se regulan los supuestos en los que será obligatoria la presentación por vía telemática y en soporte legible por ordenador de las declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones, declaraciones resumen anual, declaraciones informativas, así como de las comunicaciones y de otros documentos previstos por la normativa tributaria, esta orden foral dispone la posibilidad de hacer la presentación telemática de declaraciones del modelo 181 por teleproceso, la cual tendrá carácter voluntario y podrá utilizarse con los requisitos y supuestos de exclusión señalados en la dirección de Internet <http://www.hacienda.navarra.es>. Finalmente, en el nuevo apartado 21 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introducido por el mencionado Decreto Foral 66/2009, se autoriza al Consejero de Economía y Hacienda, para que apruebe el modelo de declaración, el plazo, lugar y forma de presentación, así como los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

BOE Nº 250 16/10/2009 (LGT)

ORDEN EHA/2784/2009, de 8 de octubre, por la que se regula la interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas y se desarrolla parcialmente la disposición adicional decimosexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas.

Sumario:

La presente Orden inicia un proceso de adaptación progresiva de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas a la utilización de medios electrónicos y telemáticos que faciliten la actuación de los ciudadanos y mejoren la operatividad de las Administraciones intervinientes. Por ello, la Orden tiene un carácter transitorio, teniendo en cuenta lo dispuesto en la citada Ley 11/2007, pero también parcial, puesto que sólo se aplica a la interposición telemática de las reclamaciones e incidentes de ejecución, a la consulta del estado de tramitación y a la remisión del expediente administrativo del acto reclamado en vía económico-administrativa, para el que se utiliza la denominación «expediente de origen» que permite diferenciarlo claramente del posterior expediente de la reclamación económico-administrativa.

BOE N° 254 21/10/2009 (ICIO)

ORDEN EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979.

Sumario:

El Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, en la letra B) del apartado 1 de su artículo IV reconoce la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y el patrimonio. Aunque a la fecha de la firma de este Tratado Internacional no existía el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en el ordenamiento tributario español, ello no obsta para que una vez creada dicha figura impositiva se le pueda aplicar alguno de los beneficios fiscales regulados en el Acuerdo. Además, la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001 interpretó que la citada exención es aplicable al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, ya que las Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 17 de mayo de 1999; de 19 y 31 de marzo de 2001, esta última en recurso de casación en interés de ley, y de 3 de octubre de 2003, reconocen el carácter real del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, al tiempo que determina que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. No obstante, se considera necesaria la equiparación del contenido de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los inmuebles de la Iglesia Católica con el contenido de la exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras para las construcciones, instalaciones u obras, que se lleven a cabo en dichos inmuebles. Es cierto que no parece lógico que en un inmueble que no esté exento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por no tener como destino ninguno de los exigidos en la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, las obras que en él se realicen sí gocen de exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, exención que se aplica conforme a lo dispuesto en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, por mor de la interpretación dada a la misma por la citada Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001. Así, la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos establece la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles) de los siguientes inmuebles: los templos y capillas destinados al culto, y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral; la residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas; los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales; los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas; y los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones Religiosas e Institutos de Vida Consagrada.

BOE N° 280 20/11/2009 (IVA)

ORDEN EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el anexo I de la Orden EHA/1274/2007,

de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

Sumario:

Con la finalidad de hacer posible la solicitud de devolución del saldo a favor de los sujetos pasivos pendiente al final de cada periodo de liquidación y de facilitar y simplificar, en lo posible, el cumplimiento de la obligación de determinar la deuda tributaria que incumbe a los sujetos pasivos del Impuesto, la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, aprobó un único modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido que sustituía a los modelos 300, 330, 332 y 320, así como, un nuevo modelo 308 para articular un sistema que permitiera solicitar las devoluciones del Impuesto en los supuestos previstos en el artículo 30 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tras la unificación de los modelos generales de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en un único modelo 303, considerando que es objetivo fundamental de la Administración tributaria reducir, en la medida de lo posible, las cargas administrativas indirectas que se deriven del cumplimiento de las obligaciones fiscales, resulta aconsejable unificar a su vez los modelos 390 «Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido» y 392 «Grandes Empresas. Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido», en un solo modelo 390 de «Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido», que se pueda utilizar por todos los sujetos pasivos del Impuesto que estén obligados a la presentación de una declaración-resumen anual de acuerdo con lo previsto en el artículo 71.6 del Reglamento del Impuesto.

Asimismo, la aprobación del modelo 308 de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el establecimiento del nuevo registro de devolución mensual, hace necesario que en el nuevo modelo 390 de declaración-resumen anual, se incluyan las referencias correspondientes al registro de devolución mensual y la información sobre las cuotas soportadas deducibles en la adquisición de medios de transporte afectos a la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera respecto de las cuales, los sujetos pasivos que ejerzan dicha actividad y tributen en régimen simplificado, hayan solicitado la devolución. Por otra parte, es conveniente reestructurar la información relativa al resultado de las operaciones, consignando de forma separada la concerniente a los sujetos pasivos que tributan en el Régimen especial del grupo de entidades.

También, se ha considerado oportuno modificar el literal de las casillas B1, B2 del modelo 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, suprimiendo la denominación «constituida en España» o «constituida en el extranjero», eliminando así la dualidad de significados que tenían dichas casillas y por tanto la confusión que implicaba. Asimismo, se ha modificado el literal de la casilla B3, añadiendo «de Constitución», con la finalidad de aclarar el contenido de dicha casilla. Para realizar dichos cambios, se ha modificado el anexo I de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

BOE N° 292 4/12/2009 (V)

REAL DECRETO 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Sumario:

El artículo 34.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, confiere al Consejo para la Defensa del Contribuyente la función de velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes, atendiendo a las quejas por estos formuladas y realizando sugerencias y propuestas pertinentes. El impulso y desarrollo que la norma legal ya citada ha supuesto para la Administración Tributaria, hace conveniente que también se introduzcan modificaciones en la regulación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, en lo que afecta a su esquema organizativo y procedimental, a fin de acomodarlo a su nueva realidad jurídico-económica y social, y posibilitar, a la vista de su propia evolución, su adaptación a ella. Entre dichas adaptaciones cabe destacar una composición diferente de los integrantes del Consejo, a la vista de la casuística planteada a lo largo de los últimos años, previéndose, incluso, que en determinadas ocasiones el Consejo pueda contar con el apoyo de terceros ajenos al mismo cuando la problemática suscitada, ya sea de índole técnica, organizativa o de cualquier naturaleza y su propuesta de solución, recomiende contar con la opinión de expertos por razón de la materia. La nueva norma refuerza la configuración del Consejo como órgano asesor y de defensa de los derechos de los contribuyentes, y reconoce su independencia funcional. Al mismo tiempo, se ha pretendido conseguir una mayor seguridad jurídica, al quedar regulado el ámbito de las quejas y sugerencias y, dentro de él, cuestiones tan importantes como la legitimación para interponerlas y los supuestos de inadmisión. Tampoco se han olvidado los aspectos técnicos, por cuanto se han regulado cuestiones procedimentales, cubriendo las lagunas que existían en la normativa anterior.

BOE N° 294 7/12/2009 (V)

REAL DECRETO 1818/2009, de 27 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

Sumario:

El presente real decreto desarrolla la modificación operada en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva por la Ley 5/2009, de 29 de junio, por la que se modifican la Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores, la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, y el texto refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, para la reforma del régimen de participaciones significativas en empresas de servicios de inversión, en entidades de crédito y en entidades aseguradoras, en adelante Ley 5/2009, de 29 de junio. La Ley 5/2009, de 29 de junio, inicia la transposición al ordenamiento jurídico nacional de la Directiva 2007/44/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de septiembre de 2007,

por la que se modifica la Directiva 92/49/CEE del Consejo y las Directivas 2002/83/CE, 2004/39/CE, 2005/68/CE y 2006/48/CE en lo que atañe a las normas procedimentales y los criterios de evaluación aplicables en relación con la evaluación cautelar de las adquisiciones y de los incrementos de participaciones en el sector financiero, y se completa con la aprobación del presente real decreto para el caso concreto de las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva.

BOE N° 294 7/12/2009 (V)

REAL DECRETO 1820/2009, de 27 de noviembre, por el que se modifican el Real Decreto 361/2007, de 16 de marzo, por el que se desarrolla la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en materia de la participación en el capital de las sociedades que gestionan mercados secundarios de valores y sociedades que administren sistemas de registro, compensación y liquidación de valores y el Real Decreto 217/2008, de 15 de febrero, sobre el régimen jurídico de las empresas de servicios de inversión y de las demás entidades que prestan servicios de inversión y por el que se modifica parcialmente el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

Sumario:

El presente real decreto desarrolla la modificación operada en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores por la Ley 5/2009, de 29 de junio, por la que se modifican la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito y el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, para la reforma del régimen de participaciones significativas en empresas de servicios de inversión, en entidades de crédito y en entidades aseguradoras, en adelante, Ley 5/2009, de 29 de junio. Esta Ley 5/2009, de 29 de junio, inicia la transposición al ordenamiento jurídico nacional de la Directiva 2007/44/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de septiembre de 2007, por la que se modifica la Directiva 92/49/CEE del Consejo y las Directivas 2002/83/CE, 2004/39/CE, 2005/68/CE y 2006/48/CE en lo que atañe a las normas procedimentales y los criterios de evaluación aplicables en relación con la evaluación cautelar de las adquisiciones y de los incrementos de participaciones en el sector financiero.

BOE N° 295 7/12/2009 (V)

CONVENIO entre el Reino de España y la República de Trinidad y Tobago para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, y Protocolo, hecho en Puerto España el 17 de febrero de 2009.

Sumario:

El objetivo evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

BOE N° 299 12/12/2009 (PR)

ORDEN EHA/3319/2009, de 10 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3364/2008, de 21 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 1 del Real Decreto-ley 7/2008, de 13 de octubre, de Medidas Urgentes en Materia Económico-Financiera en relación con el Plan de Acción Concertada de los Países de la Zona Euro.

Sumario:

Esta orden tiene por objeto flexibilizar las condiciones para la ampliación del plazo de emisión de pagarés, bonos y obligaciones susceptibles de ser avalados por la Administración General del Estado en el marco de la Orden EHA/3364/2008, de 21 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 1 del Real Decreto-ley 7/2008, de 13 de octubre, de Medidas Urgentes en Materia Económico-Financiera, en relación con el Plan de Acción Concertada de los Países de la Zona Euro, con el fin de facilitar una distribución temporal de las emisiones más eficiente. El 25 de junio de 2009 la Comisión Europea autorizó la prórroga del régimen de avales español tras su revisión semestral debido a que, aunque los avales otorgados habían contribuido positivamente a reducir el impacto de la crisis en la financiación de las entidades de crédito, persistía, en cierta medida, la incertidumbre e inestabilidad de los mercados financieros internacionales que determinaron las dificultades de acceso a la financiación por parte del sector financiero. Estas circunstancias, que han determinado el otorgamiento el 30 de septiembre de 2009 de nuevos avales con cargo a la reserva de 64.000 millones de euros fijada en el artículo 54.dos.d) de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009, aconsejan también la extensión del periodo de tiempo en que puedan realizarse las emisiones avaladas más allá del 15 de diciembre de 2009. Por esa razón, y coincidiendo con la nueva revisión semestral del régimen de avales, se ha solicitado a la Comisión Europea la ampliación del plazo para realizar emisiones avaladas. Por este motivo la presente Orden viene a modificar el artículo 7.3 de la Orden EHA/3364/2008, de 21 de noviembre, habilitando a la Directora General del Tesoro y Política Financiera para prolongar mediante resolución el plazo de emisión de instrumentos.

BOE N° 305 19/12/2009 (V)

LEY ORGÁNICA 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Sumario:

El Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas recoge importantes avances en la línea de seguir potenciando la corresponsabilidad y autonomía de las Comunidades Autónomas, de aumentar el peso de los recursos tributarios sobre el total de la financiación de las mismas, de ampliar las competencias normativas, la capacidad legal para modificar el nivel o la distribución de los recursos tributarios y la participación y colaboración en las labores de gestión tributaria. La presente Ley Orgánica tiene por objeto introducir en el marco jurídico general del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía las novedades que incorpora

el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas. La presente Ley pretende clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas. Para ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al «hecho imponible» y no a la «materia imponible», con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales.

BOE N° 305 19/12/2009 (V)

LEY 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Sumario:

El Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía se ha ido configurando siguiendo las disposiciones constitucionales sobre la base de los acuerdos tomados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Pese a los resultados globalmente positivos en términos de suficiencia y autonomía, algunos aspectos estructurales del sistema aprobado en el Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001 y recogido en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, junto al significativo y asimétrico aumento de la población experimentado en los años de su aplicación y la aprobación de las reformas de los Estatutos de Autonomía de seis Comunidades Autónomas, han determinado la necesidad de su reforma. Como culminación de un largo proceso en el que se ha producido un intenso debate entre el Estado y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, en su reunión de 15 de julio de 2009, ha adoptado, a propuesta del Gobierno de la Nación, el Acuerdo 6/2009, de reforma del Sistema de Financiación autonómica y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía cuya puesta en práctica exige llevar a cabo una serie de reformas legales. Esta Ley acomete las reformas que no requieren el rango de Ley Orgánica, complementando así la reforma de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas por la Ley Orgánica 3/2009.

BOE N° 305 19/12/2009 (V)

Ley 23/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.

Sumario:

En el texto remitido por el Congreso de los Diputados del Proyecto de Ley por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se

modifican determinadas normas tributarias, figuraba una Disposición adicional novena mediante la cual se modificaba la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, que fue introducida durante su tramitación en la Comisión de Economía y Hacienda de aquella Cámara. Sobre la base de los artículos 74.2 y 158.2 de la Constitución española, los procedimientos legislativos habidos hasta ahora de aprobación o modificación de las leyes que regulan el Fondo de Compensación Interterritorial han sido iniciados en todas las ocasiones en el Senado, lo que se considera como una especialidad frente al procedimiento legislativo ordinario, así recogida también por el artículo 140 del Reglamento del Senado. Para respetar este principio de especialidad, el Pleno del Senado, a propuesta de la Mesa de la Cámara, con el parecer favorable de la Junta de Portavoces, y a solicitud de la Mesa y los Portavoces de la Comisión General de las Comunidades Autónomas, acordó desglosar la mencionada Disposición adicional novena, de tal modo que, por un lado, se sometiese al Pleno por el trámite ordinario el Dictamen de dicha Comisión sobre el Proyecto de Ley por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y por otro, se tramitará como Proposición de Ley diferenciada del contenido de la citada Disposición adicional, en aplicación de la misma técnica que se utiliza en el Congreso de los Diputados cuando por el Senado se introducen enmiendas de contenido orgánico dentro de los Proyectos de Ley ordinarios.

BOE N° 309 24/12/2009 (PR)

LEY 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

CORRECCIÓN DE ERRORES BOE 313 (29.XII.2009)

Sumario:

Los Presupuestos Generales del Estado fundamentan su marco normativo básico en nuestra Carta Magna, la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, así como en la Ley General Presupuestaria y en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria. El Tribunal Constitucional ha ido precisando el contenido posible de la ley anual de Presupuestos Generales del Estado y ha venido a manifestar que existe un contenido necesario, que está constituido por la determinación de la previsión de ingresos y la autorización de gastos que pueden realizar el Estado y los Entes a él vinculados o de él dependientes en el ejercicio de que se trate. Junto a este contenido necesario, cabe la posibilidad de que se añada un contenido eventual, aunque estrictamente limitado a las materias o cuestiones que guarden directa relación con las previsiones de ingresos, las habilitaciones de gasto o los criterios de política económica general, que sean complemento necesario para la más fácil interpretación y más eficaz ejecución de los Presupuestos Generales del Estado y de la política económica del Gobierno. Por otra parte, el Tribunal Constitucional señala que el criterio de temporalidad no resulta determinante de la constitucionalidad o no de una norma desde la perspectiva de su inclusión en una Ley de Presupuestos. Por ello, si bien la Ley de Presupuestos puede calificarse como una norma esencialmente temporal, nada impide que accidentalmente puedan formar parte de la Ley preceptos de carácter plurianual o indefinido. De otro lado, en materia tributaria, el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución dispone que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos aunque sí modificarlos cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea. Las materias que queden al margen de

estas previsiones son materias ajenas a la Ley de Presupuestos Generales del Estado. De esta forma, el contenido de la Ley está constitucionalmente acotado -a diferencia de lo que sucede con las demás Leyes, cuyo contenido resulta, en principio, ilimitado- dentro del ámbito competencial del Estado y con las exclusiones propias de la materia reservada a Ley Orgánica. Consecuentemente, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 regula únicamente, junto a su contenido necesario aquellas disposiciones que respetan la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el contenido eventual. Estos Presupuestos Generales del Estado elaborados en el marco de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, persisten en el objetivo de conseguir una mayor racionalización del proceso presupuestario a través de la confluencia de las mejoras introducidas a nivel de sistematización, en tanto que se procede a la ordenación económica y financiera del sector público estatal, a ordenar sus normas de contabilidad y control y, a nivel de eficacia y eficiencia. Desde finales de 2008, la economía española atraviesa una situación de recesión que se inscribe en un contexto de crisis económica generalizada a nivel mundial. Dentro de este marco, los Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, junto con la futura Ley de Economía Sostenible, se configuran como pilares fundamentales para sentar las bases de una recuperación sólida cimentada en la transformación de nuestro modelo de crecimiento. En esta línea resulta fundamental seguir priorizando la inversión en I+D+i, en educación y en infraestructuras, como elementos esenciales del nuevo modelo; y todo ello sin perjuicio de mantener el esfuerzo realizado en los últimos ejercicios en lo relativo al gasto social. Los Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 se caracterizan también por iniciar un proceso de consolidación fiscal que garantice la sostenibilidad de las finanzas públicas a medio plazo. Tras los esfuerzos de estabilización, es necesario reconducir los ingresos y los gastos hacia una senda equilibrada, de forma que las finanzas públicas supongan un apoyo para la recuperación de nuestro potencial de crecimiento. La Ley acomoda este conjunto de medidas dentro de un compromiso con la estabilidad cuyos efectos positivos sobre las expectativas redundan a favor del crecimiento económico y la creación de empleo. El objetivo de estabilidad presupuestaria para el período 2010-2012, fijado por Acuerdo de Consejo de Ministros de 19 de junio de 2009, se aprobó por el Pleno del Congreso el 25 de junio y se ratificó por el mismo el 8 de julio de 2009.

BOE N° 311 26/12/2009 (ITPyAJD, ISD, IEDMT)

ORDEN EHA/3476/2009, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Sumario:

El artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, que se ha considerado como idóneo para la comprobación de valores de los medios privados de transporte, aprobándose para cada ejercicio una Orden del Ministerio de Economía y Hacienda en la que se han recogido los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también los de las embarcaciones de recreo. En aplicación de lo anterior, la Orden de 30 de enero de 1987 aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación, tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados como en el entonces Impuesto General sobre las Sucesiones. Dichos precios medios de venta han venido siendo actualizados para los diferentes años por sucesivas Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda. La última actualización realizada se ha llevado a efecto por la Orden EHA/3697/2008, de 11 de diciembre, en la que se establecía, como se hace en esta Orden, que los precios medios de venta pudieran utilizarse como medios de comprobación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. En el mismo sentido, la Orden de 4 de julio de 2001, por la que se aprueba el modelo de declaración-liquidación que debe utilizarse en las transmisiones de determinados medios de transportes usados sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que para la práctica de la liquidación se podrán tomar en cuenta los precios medios de venta establecidos anualmente en Orden Ministerial. Para la elaboración de las tablas de modelos y precios se han utilizado las publicaciones de las asociaciones de fabricantes y vendedores de medios de transporte, así como las indicaciones sobre nuevos vehículos de los propios fabricantes. Esta Orden mantiene la tabla de porcentajes de depreciación contenida en el anexo IV de la Orden de 15 de diciembre de 1998, por considerar que sigue siendo adecuada a la realidad del mercado del automóvil y a la depreciación que sufren los vehículos. Se incluyen bajo un mismo encabezamiento los datos técnicos correspondientes a los vehículos, con la potencia expresada en kilovatios (Kw), y se incorpora, para los vehículos comercializados desde enero de 2008, el nivel de emisiones de CO₂, expresada en gramos por kilómetro (gr/km). Como en años anteriores, se mantiene también como dato identificativo de los modelos, la potencia de los motores en caballos de vapor (CV), por ser datos de carácter comercial y general que sirven para identificar algunos de los modelos de automóviles.

Asimismo, se mantiene, como otro elemento para diferenciar algunos modelos de automóviles, cuya denominación se mantiene a lo largo del tiempo, el periodo de su comercialización, dado que algunos vehículos, aun siendo diferentes, mantienen el mismo nombre comercial durante un gran número de años. A su vez, los precios medios de los diversos tipos de motocicletas se siguen diferenciando en función del tamaño de su motor, expresado mediante los centímetros cúbicos del mismo, elevando las cuantías de las de mayor cilindrada, dado que mantienen a lo largo del tiempo un mayor valor de mercado. Como el año anterior, en lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para adecuar dicha valoración a los criterios de la Unión Europea, se mantiene la fórmula que elimina del valor de mercado, a efectos de dicho impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate. Por todo lo anterior procede actualizar para el año 2010 los precios medios de venta y los porcentajes aplicables a los mismos.

BOE N° 313 29/12/2009 (PROC)

REAL DECRETO 2003/2009, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 1514/2007, de 16 noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Sumario:

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables para las microempresas, constituyen el desarrollo regla-

mentario básico y fundamental de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. La reforma de la normativa contable española se ubica dentro del proceso de convergencia con las NIIF-UE (normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea), cuyos pronunciamientos hasta la fecha, con carácter general, califican el capital de las sociedades cooperativas como un pasivo si el Consejo Rector no goza del derecho incondicional a rehusar el reembolso, sin perjuicio de que en la actualidad, el «International Accounting Standards Board», órgano emisor de las NIIF que luego adopta la UE, esté estudiando modificar los criterios de delimitación entre fondos propios y fondos ajenos.

BOE Nº 313 29/12/2009 (IRPF, IVA)

REAL DECRETO 2004/2009, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en materia de obligaciones formales, y se establecen para 2010 nuevos plazos de renunciaciones y revocaciones al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

El Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, introdujo una nueva deducción en la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de hasta 400 euros aplicable a los contribuyentes que obtuvieran rendimientos del trabajo o de actividades económicas. Posteriormente, el Real Decreto 861/2008, de 23 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, realizó las modificaciones necesarias en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, para que la nueva deducción minorase el importe de los pagos a cuenta a efectuar por los beneficiarios de la misma. El mantenimiento de la citada deducción a partir del período impositivo 2010 sólo para los contribuyentes de rentas bajas obliga a efectuar las modificaciones correspondientes en el Reglamento del Impuesto para introducir las nuevas reglas que permitan determinar el importe de las retenciones a practicar a los perceptores de rendimientos del trabajo y los pagos fraccionados a efectuar por empresarios y profesionales. Además, se incorporan al texto reglamentario los nuevos tipos de retención aprobados para el año 2010. Por otra parte, se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y se establecen para el año 2010 los nuevos plazos de renunciaciones y revocaciones al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOE N° 313 29/12/2009 (IEDMT)

ORDEN EHA/3496/2009, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 568 de solicitud de devolución por reventa y envío de medios de transporte fuera del territorio, el lugar, forma y plazo de presentación y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet y se modifica la Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el modelo 06 de declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet de las declaraciones correspondientes al modelo 576 y se modifica la Orden de 30 de septiembre de 1999, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los modelos 110, 130, 300 y 330.

Sumario:

El Convenio suscrito el 5 de marzo de 2009, entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España para la colaboración en la tramitación de la documentación que ha de acompañar a las declaraciones modelo 06 correspondientes al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para la no sujeción o exención y la solicitud del número de identificación fiscal correspondiente a menores de 14 años que no dispongan de documento nacional de identidad, en determinados supuestos. Con este Convenio se pretende mejorar la prestación de servicios a los ciudadanos y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, abriendo para ello nuevos cauces de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Colegios Oficiales de Gestores Administrativos de España, de forma que la tramitación de la documentación requerida para la presentación del modelo 06, en determinados supuestos establecidos en el Convenio, se pueda realizar a través de los Colegios Oficiales de Gestores Administrativos. Para ello, los gestores administrativos podrán solicitar de su respectivo colegio oficial que les vise la documentación que debe acompañar a la declaración del modelo 06, y posteriormente realizar la presentación por vía telemática en nombre de terceros, en el marco de la colaboración social. La aplicación efectiva del citado Convenio exige habilitar la presentación por vía telemática a través de Internet de la declaración correspondiente al modelo 06 «Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Declaración de exenciones y no sujeciones sin reconocimiento previo». Con esa finalidad, la presente Orden establece dicha forma de presentación y regula las condiciones y procedimiento de presentación del modelo 06 por vía telemática a través de Internet por parte de los gestores administrativos, al amparo del Convenio de 5 de marzo de 2009. Asimismo, considerando los avances introducidos en la utilización de la tarjeta ITV en formato electrónico para la matriculación de vehículos, se ha considerado oportuno ampliar la presentación del modelo 06 por vía telemática a través de Internet, también para aquellos supuestos respecto de los cuales se haya emitido la tarjeta ITV en formato electrónico, siempre que haya sido remitida previamente a la Dirección General de Tráfico de acuerdo con el procedimiento establecido al efecto.

BOE° 21 25/01/2010 (IRPF, IP)

CONVENIO entre el Reino de España y la República de Serbia para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y Protocolo, hecho en Madrid el 9 de marzo de 2009.

Sumario:

Deseando evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, han acordado el siguiente Convenio. El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción. Se consideran Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que establezcan con posterioridad a la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

EUSKADIKO ZERGA-KOORDINAZIORAKO ORGANOA ÓRGANO DE COORDINACIÓN TRIBUTARIA DE EUSKADI

Gaztelako Atea kalea, 15/ Portal de Castilla, 15 zkia.
01007 VITORIA-GASTEIZ
Telefona: 945 - 01 67 70
Fax zkia.: 945 - 01 67 71

HARPIDETZARAKO BULETINA/BOLETÍN DE SUSCRIPCIÓN

IZEN-DEITURAK/NOMBRE Y APELLIDOS:
I.F.Z. edo E.N.A./N.I.F o D.N.I.:
HELBIDEA/DOMICILIO:
HERRIA/MUNICIPIO:
POSTA-KODEA/CÓDIGO POSTAL:
LURRALDEA/PROVINCIA:
TELEFONO zk.: FAX zk.:

- URTEKO HARPIDETZA/SUSCRIPCIÓN ANUAL: 3 ale/vol. 30,34 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)
 ALE BAT/NÚMERO SUELTO: 12,14 euro (BEZ % 4a barne/IVA 4% incluido.)

DATA/FECHA: IZENPEA/FIRMA:

ORDAINTZEKO MODUA/FORMA DE PAGO

- Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoaren izenean izendun txekea eta bidali honako helbide honetara: Gaztelako Atea, 15 zk., 1007 VITORIA-GASTEIZ.
Cheque nominativo a favor de Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi y remitir a la siguiente dirección: Calle Portal de Castilla, n.º 15, 1007 VITORIA-GASTEIZ.
- Banku-transferentzia honako kontu korrante honetara: 2097.0178.12.0015172561 (Vital Kutxa. Independentzia kalea, 1 zk., Gasteiz), Euskadiko Diruzaintza Orokorren izenean.
Kontzeptua: Zergak aldizkaria. Faktura zenbakia:
Transferencia bancaria a la siguiente cuenta corriente: 2097.0178.12.0015172561 (Caja Vital. Calle Independencia, nº 1, Vitoria-Gasteiz), a nombre de Tesorería General del País Vasco.
Concepto: Revista Zergak. Factura número:

