



ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/05/2013 AL 31/10/2013.

NORMA FORAL 18/2013, de 3 de junio, de principios básicos y medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava y otras medidas tributarias (BOTH A nº 69 de 17-6-2013). Corrección de errores (BOTH A nº 85 de 26-07-2013).

La prevención y lucha contra el fraude fiscal debe ser un compromiso continuo de la Hacienda Foral de Álava con la sociedad porque constituye una lacra social y perjudica la opinión de la ciudadanía sobre las instituciones. Existe, además, una demanda social de que se intensifiquen por todos los medios posibles este combate para lograr los recursos necesarios para mantener y consolidar nuestro modelo social de bienestar.

No hay que olvidar que el gasto e inversión pública son uno de los pilares de nuestro modelo social y, por ello, las conductas fraudulentas que detraen esos recursos públicos condicionan y empobrecen nuestras posibilidades de superar la crisis económica y la falta de empleo, poniendo en riesgo nuestro nivel de desarrollo y bienestar.

La presente norma foral incorpora ese compromiso a través de explicitar los principios básicos que articulan la prevención y la lucha contra el fraude con el objetivo de prevenir, detectar y sancionar las conductas fraudulentas.

NORMA FORAL 28/2013, de 9 de octubre, de extensión de efectos del artículo 44.3.d) de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A nº 122 de 23-10-2013).

Es objeto de la presente Norma Foral ampliar los efectos de la exención de referencia a todos los ejercicios no prescritos, a fin de que quien haya visto agravada su situación tributando por este supuesto pueda solicitar su devolución.

Asimismo, y dada la excepcionalidad de la medida propuesta, en la devolución que pudiera proceder no se liquidarán intereses de demora.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2013, del Consejo de Diputados de 16 de julio, que adapta a la normativa tributaria alavesa diversas modificaciones introducidas en el ámbito de los Impuestos Especiales (BOTH A nº 84 de 24-7-2013).

En primer lugar, se introducen modificaciones en la imposición sobre las bebidas alcohólicas que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto sobre Productos Intermedios y del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, elevando su tributación en un 10 por ciento.

Asimismo, se incrementan los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Se destaca la modificación que se adopta en relación con los tipos impositivos que afectan a los cigarrillos. Se incrementa el peso del componente específico

frente al componente "ad valorem" Al tiempo, se incrementa la franja de la fiscalidad mínima de los cigarrillos, de forma que asegure niveles deseables de tributación de esta labor del tabaco.

También, se incrementan los tipos impositivos mínimos aplicables al resto de labores. Por lo que respecta a los cigarrillos y cigarritos, se disminuye ligeramente el diferencial de tributación existente entre los cigarrillos y estas labores, incrementando el tipo impositivo aplicable a las mismas en una proporción superior a aquella en la que se incrementa la fiscalidad mínima para los cigarrillos.

En relación con la picadura de liar, el ajuste que se realiza pone de relieve las diferencias existentes ente la fiscalidad de esta labor del tabaco y los cigarrillos. Es necesario aproximar los niveles mínimos aplicados a la picadura de liar a los de los cigarrillos, a fin de atender en mayor medida el grado de competencia que existe entre ambos productos.

Es destacable la introducción de un tipo mínimo para las demás labores del tabaco, habida cuenta de las distorsiones que pueden crearse entre las diferentes labores del tabaco si no se ajusta adecuadamente su fiscalidad, sin perjuicio de la conveniencia de homogeneizar la estructura de todos los epígrafes. Finalmente, se ajustan los mínimos de aquellas labores que son vendidas a precios inferiores a los precios de referencia determinados en la norma.

DECRETO FORAL NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 3/2013, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que adapta a la Normativa Tributaria Alavesa diversas modificaciones introducidas en el ámbito de los Impuestos Especiales en relación al Impuesto Especial sobre el Carbón (BOTH A nº 90 de 9-8-2013).

La aprobación y publicación del Real Decreto-ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico, ha supuesto la introducción de modificaciones en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales en relación al Impuesto Especial sobre el Carbón.

Con la finalidad de mantener la competitividad del sector industrial y poner condiciones de igualdad a los diferentes consumidores de carbón y gas natural para similares fines y usos, se ha considerado necesario establecer un tipo reducido de 0,15 euros por gigajulio para el carbón destinado a usos con fines profesionales, siempre y cuando no se utilice en procesos de generación y cogeneración eléctrica.

Como consecuencia de lo anterior y con el objeto de asegurar la diferenciación en la imposición basada en los diferentes fines, es necesario precisar en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales, que se entiende por "carbón destinado a usos con fines profesionales".

Asimismo, ante la imposibilidad de conocer con exactitud, en el momento de realizar el suministro de carbón a una planta de cogeneración de energía eléctrica y calor útil, la carga tributaria que debe soportar el consumidor final y para ajustar ésta, en la medida de lo posible, a la realidad, se fija un porcentaje de reparto provisional de la cantidad de carbón sobre la que se aplicarán los diferentes tipos impositivos. Por ello es preciso, por un lado, establecer la necesaria especialidad en las reglas de repercusión del Impuesto, con respecto a los sujetos pasivos que realizan estos suministros y, por otro, recoger la obligación de regularizar el importe de las cuotas repercutidas conforme al porcentaje definitivo de destino del carbón.

Finalmente, se tipifica una nueva infracción por la comunicación incorrecta de datos a los sujetos pasivos en relación con los suministros de carbón que se realicen con aplicación del tipo impositivo de 0,15 euros por gigajulio.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en el artículo 33 la concertación de los Impuestos Especiales, disponiendo que, salvo determinadas excepciones, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava las modificaciones incluidas en el referido Real Decreto Ley 9/2013, de 12 de julio.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 4/2013, del Consejo de Diputados de 17 de septiembre, que autoriza la cesión de datos con trascendencia tributaria para el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita (BOTH A nº110 de 25-9-2013).

El incremento significativo de las solicitudes de Justicia Gratuita por parte de la ciudadanía puede poner en serio riesgo un servicio tan importante como éste, en términos de cohesión social, pues garantiza que todas las personas puedan defender sus derechos ante los tribunales con independencia de su capacidad económica.

La comprobación y gestión por parte de los Servicios de Orientación Jurídica de los Colegios de Abogados y de las Comisiones provinciales de Asistencia jurídica gratuita de los requisitos de los solicitantes para el acceso a la Justicia Gratuita, basados en certificaciones de los datos fiscales de los demandantes, resulta laboriosa suponiendo inconvenientes en la agilidad de la gestión.

La habitual vocación de colaboración de esta Diputación Foral de Álava considera ineludible, en la medida de sus posibilidades, contribuir a evitar ese problema. Para lograrlo resulta posible y necesario avanzar en eficiencia, aprovechando al máximo las oportunidades que ofrece la colaboración interinstitucional, así como los medios telemáticos disponibles en la actualidad.

Por lo tanto, el establecimiento de Convenios de Colaboración permanente, para la cesión de datos con trascendencia tributaria por canales telemáticos, se revela como una figura eficaz que necesariamente ha de redundar en una mayor agilidad y eficacia del actual sistema de gestión para el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita.

Esta voluntad de apoyo y búsqueda de solución

al problema se manifiesta en el presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal que tiene por objeto la modificación de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, de forma que se contemple en la misma la cesión de los datos con trascendencia tributaria al Consejo General de la Abogacía y a los Colegios de Abogados para el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita.

DECRETO FORAL 18/2013, del Consejo de Diputados de 28 de mayo, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOTH A nº 64 de 5-6-2013).

El presente Reglamento sustituye al contenido en el Anexo I del Decreto Foral 24/2004, de 23 de marzo, que aprueba el Reglamento regulador de las obligaciones de facturación y modifica diversos preceptos del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril.

El objeto de aprobar un nuevo Reglamento de facturación es incorporar al ordenamiento tributario alavés las modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45/UE en materia de facturación.

Esta Directiva busca reducir las cargas administrativas de los sujetos pasivos, garantizar la igualdad de trato entre las facturas en papel y las facturas electrónicas, facilitar las transacciones económicas y contribuir a la seguridad jurídica de los agentes económicos en la aplicación de la normativa reguladora de la materia.

DECRETO FORAL 34/2013, del Consejo de Diputados de 8 de octubre, que modifica el Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, incorporando la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (BOTH A nº 119 de 16-10-2013).

La Norma Foral 18/2013, de 3 de junio, de principios básicos y medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava y otras me-

didias tributarias, ha añadido a la Norma Foral General Tributaria una Disposición Adicional que recoge la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como las infracciones y sanciones que lleva aparejado su incumplimiento.

Una vez modificada la Norma Foral General Tributaria, es preciso desarrollar esta nueva obligación de información lo cual se realiza mediante la introducción de nuevos artículos en el Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros.

ORDEN FORAL 347/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de mayo, de aprobación de los modelos 108 y 208 de autoliquidación del gravamen único de actualización de balances y establecimiento de las condiciones generales para su presentación telemática (BOTH A nº 59 de 24-5-2013).

La Norma Foral 12/2013, de 18 de marzo, de actualización de balances, establece la opción para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente de acogerse, en determinadas condiciones, a la actualización de valores de los elementos patrimoniales que figuren en la contabilidad o, en su caso, en los libros registros, al 31 de diciembre de 2012.

Los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen único del 5 por ciento sobre el saldo acreedor de la cuenta "reserva de revalorización Decreto Normativo de Urgencia Fiscal de actualización de balances, de diciembre de 2012". Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estuvieran obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el gravamen único recaerá sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

ORDEN FORAL 359/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 23 de mayo, de aprobación de los modelos 200 y 220 de au-

toliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012, y se establecen las condiciones generales para su presentación telemática (BOTH A nº 62 de 31-5-2013).

El artículo 129 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, establece para los sujetos pasivos del mismo la obligación de presentar y suscribir la oportuna declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

La misma obligación establecen los artículos 20 y 32 sexies de la Norma Foral 7/1999, de 19 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El artículo 130 de la Norma Foral 24/1996 establece que, al tiempo de presentar su declaración, los sujetos pasivos deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla, en el lugar y en la forma fijados por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por lo que se refiere a los grupos fiscales, el artículo 89 de la Norma Foral 24/1996 establece que la sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo y a ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Por otra parte, en el nuevo entorno estratégico y operativo de las Administraciones Públicas, mediante Decreto Foral 110/2008, de 23 de diciembre, se regula el marco de las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones por vía telemática, estableciéndose que las declaraciones que determine el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos deberán ser presentadas por esta vía.

Y, más concretamente, mediante la Orden Foral 39/2010, de 3 de febrero, se especifican las declaraciones tributarias para cuya presentación se ha considerado conveniente hacer obligatoria la utilización de la vía telemática a través de Internet, encontrándose entre las mismas las autoliquidaciones a realizar por el Impuesto sobre Sociedades.

En este contexto se hace preciso aprobar los correspondientes modelos para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava y fijar sus condiciones generales de presentación telemática.

Estos modelos serán aplicables a los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012.

ORDEN FORAL 443/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 21 de junio, de aprobación del Modelo 548 - Impuestos Especiales de Fabricación. Declaración informativa de cuotas repercutidas (BOTH A nº 73 de 28-6-2013).

La presente Orden Foral limita la presentación de la declaración informativa a los supuestos de repercusión a que se refiere el apartado 2 del artículo 14 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, que regula los Impuestos Especiales, es decir, a los supuestos de repercusión de cuotas a propietarios de productos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad, sin perjuicio de que en el futuro se amplíe su contenido en los términos previstos en el penúltimo párrafo del citado apartado 6 del artículo 45 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

El modelo que aprueba la presente Orden Foral se estructura de forma que con una sola declaración pueda presentarse la información relativa a los establecimientos de un mismo declarante.

OTROS

Proyecto de norma foral de modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOJGA nº 13 de 17-10-2013).

Exposición de Motivos:

La actual coyuntura económica recomienda la adopción de medidas tendentes a reforzar los ingresos públicos, promover la recuperación económica y asegurar la estabilidad presupuestaria, sin perder de vista la contribución al avance en el principio de equidad, permitiendo una mejor distribución de las cargas tributarias y reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica.

La consolidación del citado principio de equidad, así como el de suficiencia de los ingresos públicos con medidas de impacto moderado, recomienda extender a las transmisiones "mortis causa" el tratamiento tributario dado en su día a las donaciones familiares en línea recta y entre cónyuges o parejas de hecho, que pasaron a tributar a un tipo fijo del 1,5 por ciento.

La nueva tributación de estas transmisiones "mortis causa" supone la pérdida de la exención de que han gozado hasta el momento, pasando a tributar al tipo del 1,5 por ciento con un mínimo exento de tributación de 400.000 euros por cada sucesor.

Por otro lado, la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, contiene el marco normativo de este impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, los actos jurídicos documentados y las operaciones societarias.

En el primero de los hechos imposables mencionados, se sujeta a tributación el tráfico patrimonial que no se considera actividad empresarial sino entre particulares, estableciendo la normativa vigente un tipo de gravamen general del 6 por ciento para las transmisiones de bienes in-

muebles, así como para la constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos, exceptuando los derechos reales de garantía.

Idénticas razones a las expuestas como fundamento para la modificación que se realiza en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por esta Norma Foral aconsejan actualizar el tipo general del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales sitúándolo en un 7 por ciento.

Proyecto de norma foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOJGA nº 13 de 17-10-2013).

Extracto de la Exposición de Motivos:

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituye uno de los pilares centrales del sistema tributario del Territorio Histórico de Álava. Durante los siete años de vigencia de su actual regulación, contenida en la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, la necesaria adaptación a las circunstancias económicas y sociales de cada momento ha requerido diversas modificaciones de la misma, la última de las cuales, como respuesta a la situación de crisis económico-financiera, ha sido aprobada con efectos 1 de enero de 2013.

La persistencia de la crisis, sin que se vislumbre en el horizonte más cercano una situación en la que la recuperación de la actividad económica y del empleo vuelva a ser el motor del crecimiento de nuestra economía, requiere que las Instituciones del Territorio Histórico de Álava asuman un papel activo en la adopción de medidas que refuercen una adecuada distribución de las cargas tributarias, reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica y contribuyan a lograr un óptimo equilibrio entre los ingresos y gastos que garantice la sostenibilidad y suficiencia de las finanzas públicas.

Es en relación a la tributación de las personas físicas donde se torna especialmente imprescindible un reforzamiento de los principios de equidad, progresividad, neutralidad, transparencia y simplificación, así como el establecimiento de un mayor equilibrio entre todos ellos.

Desde el punto de vista de la neutralidad se procede a la revisión y al ajuste del tratamiento de ciertos beneficios fiscales tales como las rentas exentas, las reducciones y las deducciones, al objeto de reforzar la necesaria interrelación entre las políticas de gasto e ingreso, previa evaluación de su efectividad, eliminando duplicidades y modificando aquéllos que no se adecúan en la actualidad al objetivo perseguido con su implementación.

En lo que respecta al principio de equidad, se amplía la tarifa vigente, incorporando nuevos tramos a tipos más altos tanto en la base liquidable general como en la base liquidable del ahorro.

En relación con el principio de capacidad económica es la tributación de los rendimientos de actividades económicas, con declaración de ingresos en cuantía inferior a los realmente obtenidos y de gastos que no tienen el carácter de deducibles, la que requiere dotarse de nuevos instrumentos normativos que dificulten la ocultación de dichas rentas y el establecimiento de medidas antifraude.

Para la consecución de estos objetivos se aprueba esta nueva Norma Foral, la cual se encuentra estructurada en catorce títulos, veintidós disposiciones adicionales, veintiuna transitorias, una derogatoria y dos finales.

Proyecto de norma foral del Impuesto sobre Sociedades (BOJGA nº 13 de 17-10-2013).

Exposición de Motivos:

Cuando se han cumplido más de tres lustros de la vigencia de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, se hace preciso acometer un proceso de renovación integral de la misma, en la medida en que el Derecho tributario internacional y el propio escenario económico y social tanto del Territorio Histórico de Álava, como del conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Estado español o de la Unión Europea, por no hablar de contextos más amplios, han evolucionado de una manera muy importante en este período de tiempo, ha-

biéndose desarrollado fenómenos como la globalización económica o la propia evolución del Derecho de la Unión Europea y su influencia en la fiscalidad directa de las empresas, que han hecho imprescindible acometer un proceso de reforma integral del Impuesto que ha dado como resultado esta Norma Foral.

En un contexto en el que la profunda crisis económica ha llevado a la recaudación de los ingresos públicos a niveles de los obtenidos en 2006, sin que sea previsible en el corto plazo una recuperación notable de los ingresos tributarios, y en el que además, por el lado de los gastos, se generan necesidades crecientes para el mantenimiento del Estado de bienestar, se hace necesario el análisis del papel que en la actualidad desempeña cada figura impositiva y de la medida en que está cumpliendo el que le corresponde según su naturaleza para, en su caso, realizar una propuesta de medidas a adoptar que subsanen las deficiencias puestas de manifiesto en dicho análisis.

El logro de los objetivos de reactivación de la actividad empresarial del País Vasco, fortaleciendo el tejido empresarial y la competitividad de nuestras empresas, y de generación de riqueza y creación de empleo exigen una reforma en profundidad del Impuesto sobre Sociedades, vigente, aunque con pequeños retoques, desde 1996, sin perder de vista los principios y razones que deben inspirar su reforma, dotando al sistema tributario de los Territorios Históricos de las medidas fiscales más avanzadas en materia de tributación empresarial en el contexto actual de globalización económica y de libre circulación de capitales, más necesarios aún, si cabe, en el coyuntura económica actual en que la crisis no parece que vaya a abandonarnos en el corto plazo. Por ello, el establecimiento de medidas atractivas para la inversión y el empleo, de fomento de la capitalización empresarial, y de las actividades productivas y de apoyo a la investigación, desarrollo e innovación, han sido el norte que ha guiado la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, el devenir económico del Territorio Histórico de Álava de los últimos años ha cam-

biado radicalmente el panorama económico del mismo, tanto en lo que se refiere a las magnitudes macroeconómicas, como en la propia idiosincrasia del tejido empresarial del país, lo que hace preciso el replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para adecuarlos a la nueva realidad y conseguir que sean lo más eficaces posible, teniendo presente que hemos vivido momentos de crecimiento económico sostenido (1996-2007) junto con un período de crisis económica y financiera de magnitudes todavía no predecibles y sin precedentes en nuestra historia económica (2008-2013).

Además, durante este período de tiempo, tanto la Comisión Europea como, sobre todo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, han contribuido a desarrollar una doctrina en torno a la capacidad de las autoridades fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea para desarrollar sus normas sobre tributación directa de las empresas con pleno respeto a las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea, y una serie de medidas para fomentar la coordinación de las políticas fiscales que eliminen tanto la competencia fiscal perjudicial como el establecimiento de medidas que pudieran ser consideradas como ayudas de Estado a los efectos del Tratado de la Unión Europea.

La nueva regulación del Impuesto que se contiene en esta Norma Foral es plenamente respetuosa con esa doctrina y con esos esfuerzos de coordinación, y por tanto, presta especial atención a la regulación de las normas sobre inclusión en la base imponible de determinadas rentas obtenidas por entidades no residentes, al tratamiento de las situaciones de subcapitalización, al tratamiento de la eliminación de la doble imposición, a la imposición de salida de las entidades que trasladan su residencia o sus activos al extranjero o a la asunción de las recomendaciones generadas a partir de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transparencia en el tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, aprovechando la experiencia acreditada desde la aprobación de la reforma parcial del Impuesto

sobre Sociedades por medio de la Norma Foral 13/2007, de 26 de marzo, en este sentido.

Por otro lado, a estas alturas no pueden quedar dudas de la competencia de las instituciones forales para establecer un régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades diferente al vigente en territorio de régimen común desde la perspectiva del respeto a lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al quedar completamente excluidas del concepto de ayuda de Estado establecido en el mencionado precepto las medidas tributarias generales del Territorio Histórico de Álava, dado que el mismo goza de autonomía total en el sentido de lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, dictada en el asunto C-88/03 – República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas, como ha acreditado tanto el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 11 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06) como los tribunales internos, es decir, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante sentencias de 22 de diciembre de 2008 y el Tribunal Supremo a través de la desestimación de los recursos de casación interpuestos contra las mismas por medio de sentencias de 3 y 4 de abril de 2012.

La presente Norma Foral se caracteriza por un incremento de la simplificación, con una reorganización de los preceptos dedicados a establecer correcciones al resultado contable para obtener la base imponible, sistematizando las correcciones para conseguir una regulación más clara de los ajustes y una significativa reducción de los regímenes tributarios especiales que, en la medida de lo posible, han sido incorporados al régimen general.

Desde el punto de vista de la neutralidad ha sido necesaria una revisión del tratamiento de la eliminación de la doble imposición, apostando decididamente por el mecanismo de exención, así como un replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales vigentes hasta la fecha para adecuarlos a la realidad y conseguir que sean lo más eficaces posible.

Por lo que se refiere a la cuestión de la eliminación de la doble imposición, se apuesta decididamente por el mecanismo de exención, continuando de manera lógica y coherente con la línea que se inició a través de lo dispuesto en el artículo 19 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, pero extendiendo este tratamiento a todas las rentas, tanto dividendos como rentas derivadas de la transmisión de participaciones, sean de fuente extranjera o no, siempre que cumplan con determinados requisitos, siguiendo las tendencias internacionales actuales y las recomendaciones de los organismos internacionales, y previendo a la vez los ajustes precisos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades para evitar que se produzcan situaciones de desimposición, modificando en consonancia el tratamiento del fondo de comercio financiero o de la actualización de valores en los procesos de reorganización empresarial.

En consonancia con la nueva regulación se potencia la eliminación de los supuestos de doble imposición internacional más problemáticos por afectar a países con los que España no tiene suscrito y en vigor un Convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal.

Desde la perspectiva del replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales vigentes, se pueden destacar las siguientes líneas de actuación en las que se ha centrado la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

1) Introducción de medidas para el fortalecimiento de la capitalización de las empresas, vinculadas a mejorar el tratamiento de las estructuras basadas en un incremento de los fondos propios y una reducción de la necesidad de acudir al endeudamiento, incluyendo el apoyo al emprendimiento.

La necesaria capitalización de nuestras empresas exige la adopción de medidas positivas tendentes a reforzar los fondos propios de las mismas. En relación con ello la inclusión de una nueva compensación para el fomento de la capitalización empresarial, es otra de las novedades destacadas en materia de correcciones para la determinación

de la base imponible, inspirada en otras medidas recientemente introducidas en otros Estados miembros de la Unión Europea, y que pretende, por un lado, garantizar que las empresas tienen facilidades para conseguir una capitalización adecuada y una estructura de su pasivo que les permita competir con solvencia y seguridad, y por otro, disminuir la brecha existente en el tratamiento de la financiación propia respecto a la financiación ajena en el Impuesto sobre Sociedades, aumentando el atractivo para el incremento de los fondos propios de las empresas, y coadyuvando, por tanto, a la reducción de las indeseables situaciones de subcapitalización empresarial.

En el mismo sentido se puede citar la introducción de una corrección al resultado contable en materia de aplicación del resultado por el que se establece un tratamiento específico para las dotaciones que realicen las empresas a una reserva especial para nivelación de beneficios, que debe permitirles afrontar con mayores garantías las fluctuaciones del ciclo económico y aumentar su fortaleza financiera, reduciendo la dependencia del crédito externo, lo que se ha demostrado como un elemento esencial para mantener la actividad y el empleo en el difícil contexto económico que estamos viviendo en los últimos años.

2) Atención a las microempresas para facilitar la implantación y el desarrollo de proyectos empresariales, reduciendo sus costes fiscales directos e indirectos, fomentando la reinversión de sus beneficios para el aumento de su capacidad y dimensión y simplificando su tributación.

Desde esta perspectiva, se puede destacar el tratamiento específico otorgado a las microempresas, entendiendo por tales aquéllas que tengan menos de 10 de empleados y un volumen de operaciones y de activos inferior a 2 millones de euros anuales, para las que la simplificación y el apoyo recibido en esta Norma Foral suponen una verdadera involución en relación a su situación anterior.

Profundizando en este objetivo encontramos también la corrección al resultado contable en

materia de aplicación del resultado relativa a la dotación de una reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, entre cuyas posibilidades de materialización se encuentran las relativas al desarrollo de proyectos empresariales, a la puesta en marcha de proyectos conjuntos entre diferentes empresarios y al apoyo al emprendimiento mediante la institucionalización de la figura de los inversores informales privados o business angels.

3) Potenciar del tratamiento tributario de la explotación de patentes y otros resultados de las actuaciones de investigación y desarrollo.

En este sentido, uno de los principales elementos que preocupan en nuestro tejido productivo es el relativo a su competitividad relativa respecto a operadores de otros Estados, teniendo presente el escenario globalizado y cada vez más internacionalizado en el que nuestras empresas desenvuelven su labor.

Por ello, el incremento de competitividad no radica fundamentalmente en la reducción de sus costes operativos, aunque también pudiera ser éste un factor importante, sino en la posibilidad de ofrecer en el mercado productos o servicios de alto valor añadido y con un componente tecnológico o funcional diferencial respecto a los que se oferten por la competencia.

Por ello, la apuesta por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica es un elemento de primera magnitud en este orden de consideraciones, y esta Norma Foral profundiza el camino iniciado por la ya citada Norma Foral 13/2007, de 26 de marzo, generalizando el tratamiento establecido para la explotación mediante cesión de los derechos de propiedad intelectual e industrial a los supuestos en los que es el propio contribuyente el que utiliza el resultado de sus actividades de investigación y desarrollo en su proceso productivo.

El éxito de esta medida y el convencimiento de que es preciso retener en el Territorio Histórico de Álava la explotación de los resultados de esas ac-

tividades de investigación e innovación han permitido perfilar mejor sus contornos y actualizar su contenido a las necesidades del presente.

4) Limitación de la deducibilidad de determinados gastos.

La adopción de medidas centradas fundamentalmente en la limitación de la deducibilidad de ciertos gastos, cuya consideración como necesarios para el desarrollo de la actividad económica resulta altamente cuestionable.

En este sentido, la Norma Foral es continuista de las modificaciones que se realizaron para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013 por parte de la Norma Foral 18/2013, de 3 de junio de 2013, de Principios Básicos y Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava y otras medidas tributarias, que, en este sentido, ya estableció reglas que delimitaban los supuestos en los que van a considerarse deducibles determinados gastos cuya correlación con los ingresos puede desenvolverse en unos términos menos claros, por lo que es preciso establecer una serie de pautas que permitan determinar con precisión qué gastos están correlacionados con los ingresos y tienen carácter deducible y cuáles no.

En particular, se mantiene la regulación de los supuestos en los que los gastos de representación o las atenciones con proveedores o clientes tienen carácter deducible y en cuáles no, incluyendo mecanismos que permitan el control del destino y finalidad de los mencionados gastos, y se continúa el esfuerzo iniciado para delimitar cuándo los vehículos, embarcaciones y aeronaves deben considerarse exclusivamente afectos a las actividades económicas de los contribuyentes y cuándo no, a los efectos de establecer la deducibilidad de los gastos relativos a la adquisición y utilización de los mismos, manteniendo la regla de imputación al 50 por 100 de los vehículos que sean utilizados simultáneamente para la realización de actividades económicas y para finalidades privadas, especificando igualmente los supuestos en los que no se van a considerar afectos los citados elementos patrimoniales ni consi-

guientemente deducibles los gastos relacionados con ellos.

Pero además, respecto a los vehículos de turismo y similares, esta Norma Foral mantiene también el importe máximo de precio de adquisición de los mismos que se entiende como razonable, fijado en 25.000 euros, y por lo tanto, solamente van a ser deducibles los gastos relativos a vehículos que no superen ese precio de adquisición, o si lo superan, lo serán en la parte proporcional hasta ese importe, tanto en relación con los gastos relativos a la adquisición como en los gastos relacionados con la utilización del vehículo, y por lo tanto, los contribuyentes que adquieran vehículos de superior precio asumirán a su costa el incremento de gastos que ello implica.

En último extremo, respecto a esta cuestión, debemos destacar que se hace un esfuerzo importante por delimitar los supuestos en los que se encubre, bajo la apariencia de pertenencia a una sociedad, la titularidad de este tipo de elementos patrimoniales de exclusivo uso privado por parte de los contribuyentes, estableciendo mecanismos para impedir la deducibilidad de los gastos relacionados con esos activos y poniendo coto a que el patrimonio personal de los contribuyentes se residencie en personas jurídicas de su propiedad, a los efectos de reducir la carga tributaria que deben soportar y de hacer aparecer como gastos deducibles lo que no es sino aplicación de renta.

Este esfuerzo se ha visto profundizado con el nuevo tratamiento de las sociedades patrimoniales que, aunque incorporadas al régimen general del Impuesto, mantienen unos contornos individualizables que permiten otorgarles un tratamiento específico, y en el que se han incluido aquellos supuestos en los que los contribuyentes podían residenciar en sociedades la tenencia de bienes y derechos generadores de rentas pasivas.

Un último elemento que conviene destacar en el ámbito de la limitación de la deducibilidad de determinados gastos lo supone la nueva articulación de la regla que trata de evitar la subcapitalización de las entidades, en la medida en que se genera-

liza su aplicación para hacerla plenamente compatible con las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y para evitar que se produzca una erosión de las bases imponibles sometidas al Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Álava en beneficio de entidades vinculadas, lo que supone un medio que se entiende como más adecuado y proporcionado para incidir sobre el equilibrio entre el apalancamiento de las entidades y su capitalización propia.

Para evitar que la aplicación de esta regla sea una carga demasiado costosa de gestionar para las empresas que no tienen una gran dimensión o para aquellas otras en las que su endeudamiento remunerado con otras personas o entidades vinculadas, se establece un umbral mínimo que enerva la posibilidad de aplicación de esta regulación.

5) Revisión de regímenes especiales. En el marco de simplificación del impuesto, se ha acometido un proceso de limitación de los regímenes especiales, procediendo cuando ha sido necesario, a la incorporación al régimen general, con las debidas adaptaciones, de algunos de ellos, así como a reformular las condiciones de su aplicación, eliminando aquellos regímenes especiales que se ha considerado preciso por no responder en la actualidad a las finalidades para las que fueron creados o por haber sido superados por la evolución económica general.

Por ello, han sido incorporados al régimen general los regímenes especiales de las pequeñas y medianas empresas, las sociedades patrimoniales, la minería, la investigación y explotación de hidrocarburos, la transparencia fiscal internacional, el de determinados contratos de arrendamiento financiero o el de las entidades parcialmente exentas.

Por otro lado, se mantienen y actualizan los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, las instituciones de inversión colectiva, la consolidación fiscal y las reorganizaciones empresariales.

Merece especial atención el nuevo régimen especial de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles, que suponen la continuidad de los esfuerzos realizados por el anterior régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas para dinamizar el mercado de alquiler en nuestro país, que sigue poniendo de manifiesto una insuficiencia de dimensión en relación con los países más avanzados de nuestro entorno cercano.

Por último, han sido eliminados los regímenes especiales de las sociedades de desarrollo industrial regional, de las sociedades de promoción de empresas (cuya eliminación se inició con la Norma Foral 14/2013, de 15 de abril), de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario y de las entidades de tenencia de valores extranjeros, pues en todos esos supuestos se ha considerado oportuna su eliminación tanto para profundizar la simplificación del Impuesto como para adecuar su estructura a las necesidades presentes.

Hay que destacar al respecto las normas de Derecho transitorio que se prevén tanto para las sociedades de promoción de empresas como para las entidades de tenencia de valores extranjeros, así como los tratamientos específicos que se prevén en disposiciones adicionales de esta Norma Foral para los socios alaveses de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario sometidas a la normativa de territorio de régimen común o para las entidades de tenencia de determinados valores, que pretenden ofrecer una alternativa al desarrollo de la inversión en el exterior y de la internacionalización de nuestras empresas, pero ponderando el régimen con las necesarias particularidades de recaudación tributaria en esos supuestos.

6) Revisión de las deducciones. Se ha acordado el mantenimiento de determinadas deducciones por su gran eficacia incentivadora y su importancia para el mantenimiento del tejido productivo y su contribución a los objetivos de reactivación de la actividad económica y generación de empleo, eliminando aquéllas otras de escasa aplicación práctica o de la limitada eficacia incentivadora.

Permanecen las cuatro deducciones que conforman la columna vertebral de los comportamientos empresariales que se consideran merecedores de impulso público por vía fiscal en la actual coyuntura, a saber, las relativas a la adquisición de activos no corrientes nuevos, a los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, a los relacionados con el desarrollo sostenible y la conservación y mejora del medio ambiente y la creación de empleo estable, como unas de las prioridades que los poderes públicos se han marcado para superar la actual coyuntura.

En todas esas deducciones se mejoran técnicamente los conceptos que existían en la regulación anterior y se establecen nuevas reglas que permitan la máxima efectividad y retorno de los esfuerzos de incentivación por vía tributaria.

El resto de deducciones han sido eliminadas por la escasa eficacia incentivadora o por la problemática que podrían plantear desde una perspectiva de equidad horizontal entre los contribuyentes afectados.

Por último, la Norma Foral mantiene el tratamiento tributario específico del fondo de comercio financiero, el fondo de comercio explícito (bien por adquisición o como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial), y el de otros activos intangibles de vida útil indefinida, si bien, se modula la intensidad del tratamiento fiscal de este tipo de activos, ampliando de cinco a ocho años el plazo mínimo de tiempo en que pueden aplicarse y consiguiendo con ello un reequilibrio entre el incentivo fiscal y las necesidades recaudatorias de la Administración tributaria en la actual coyuntura, lo que nos permite mantener alguna de las señas de identidad más importantes de la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades.

En este mismo sentido de modulación de la carga tributaria, se incorpora una regla de limitación temporal a la compensación de bases imponibles negativas en ejercicios posteriores y a la aplicación de cantidades correspondientes a deducciones de la cuota que no hayan podido aplicarse por insuficiencia de cuota, estable-

ciendo un plazo máximo de quince años para poder compensar o aplicar estas magnitudes.

Y se incorpora una regla novedosa que establece una tributación mínima en la determinación de la cuota efectiva con el propósito de fijar un suelo por debajo del cual no pueda reducirse la carga tributaria por parte de los contribuyentes por aplicación de deducciones en cada ejercicio, sin que esta limitación resulte de aplicación a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en la convicción de su carácter estratégico para la recuperación económica y para el progreso de toda la sociedad.

Esta Norma Foral se estructura en 134 artículos divididos en 10 Títulos, seguidos de 18 disposiciones adicionales, 17 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 2 disposiciones finales.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/05/2013 AL 31/10/2013.

DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2013, de 23 de abril, de medidas urgentes para paliar los daños ocasionados por el incendio extraordinario habido en el municipio de Bermeo (BOB nº 83 de 02-5-2013).

En la madrugada del 11 de abril del presente año se ha producido un incendio de grandes proporciones en el casco viejo del municipio de Bermeo con el resultado de varios edificios destruidos, otros con graves daños y un gran número de vecinos damnificados, habiendo perdido sus viviendas y comercios.

La magnitud de los daños, su concentración geográfica y su proximidad en el tiempo exigen, desde el principio de solidaridad, una acción de las Instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia tendente a la adopción de medidas paliativas y reparadoras que sean adecuadas a la situación creada y contribuyan al restablecimiento gradual de la normalidad para los ciudadanos en la zona siniestrada. En consecuencia, se adoptan una serie de medidas fiscales cuyo fin es ayudar a los particulares a soportar los daños materiales ocasionados.

DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2013, de 3 de septiembre, por el que se autoriza la cesión de información en materia tributaria para el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita (BOB nº 173 de 10-09-2013).

En cumplimiento de la previsión contenida en el artículo 119 de la Constitución española, la Ley 1/1996, de 10 de enero, de Asistencia Jurídica Gratuita, establece, en su artículo 3, como personas beneficiarias de la justicia gratuita aquéllas que careciendo de patrimonio suficiente cuentan con unos recursos e ingresos económicos brutos, computados anualmente por todos los conceptos y por unidad familiar, que no superen los umbrales establecidos en el mismo.

La justificación de los datos que permitan apreciar la situación económica del interesado debe realizarse junto con la solicitud tramitada por el Colegio de Abogados que corresponda y debe ser resuelta por la Comisión de Asistencia Jurídica Gratuita, que, con el objeto de verificar la exactitud y realidad de los datos económicos declarados, puede realizar las comprobaciones y recabar la información que estime necesarias y, en particular, requerir de la administración tributaria competente la confirmación de la exactitud de los datos de carácter tributario que consten en la documentación presentada.

En aras a mejorar la eficacia y eficiencia de los procedimientos que garantizan la satisfacción de este derecho constitucional, el presente Decreto Foral Normativo tiene por objeto la modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, con la finalidad de incorporar al apartado 1 del artículo 94 la posibilidad de que la Administración Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia ceda los datos necesarios a los Colegios de Abogados para el reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 79/2013, de 4 de junio, por el que se modifican las cuantías máximas que permiten el aplazamiento de deudas tributarias sin necesidad de prestar garantía (BOB nº 111 de 11-06-2013).

La situación de crisis económica y financiera que afecta tanto a personas físicas como a entidades y que se prolonga en el tiempo desde hace varios años, hace necesario revisar los límites cuantitativos que se exigen por la normativa, para la concesión de los aplazamientos del pago de las deudas tributarias a los contribuyentes de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Conscientes de la necesidad de facilitar, en la medida de lo posible, la obtención de aplazamientos por parte de los contribuyentes que les permitan cumplir con sus obligaciones tributarias de una manera más flexible, acorde a los tiempos que corren, se procede a la modificación del Reglamento de Recaudación, apro-

bado por Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre.

Así, se modifica el artículo 29 del Reglamento de Recaudación, aprobado mediante Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, que determina, en su apartado primero, que cuando el importe total pendiente de las deudas de un determinado obligado tributario no supere los 10.000 euros, podrán ser aplazadas sin necesidad de la prestación de una garantía.

Al apartado citado se le añade un nuevo inciso que contempla una previsión para aquellos obligados tributarios cuyas deudas pendientes, tanto en período voluntario como en ejecutiva, no superen los 20.000 euros y siempre que los plazos de pago improrrogables no superen los 36 meses. Para ellos también se prevé la dispensa de la prestación de garantía para la concesión de un aplazamiento.

El apartado segundo del artículo 29 también queda modificado en el segundo de los supuestos que contempla. A estos efectos, al supuesto de deudas no superiores a 250.000 euros con un plazo improrrogable de seis meses, se añade el de deudas no superiores a 150.000 euros con plazos máximos improrrogables de doce meses.

Este apartado segundo además, será de aplicación a partir de ahora para deudas que correspondan a cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a terceros, posibilidad ésta expresamente excluida con la anterior regulación.

Este último supuesto se encontraba hasta ahora recogido en el Decreto Foral 143/2009, de 3 de noviembre. Este Decreto Foral fue aprobado con el espíritu precisamente de adaptar y flexibilizar el sistema y los requisitos del aplazamiento de deudas a la actual coyuntura de crisis económica y financiera. Debido a que la crisis se ha prolongado en el tiempo, este Decreto Foral cuya vigencia estaba inicialmente prevista hasta el 31 de diciembre de 2010, ha venido siendo prorrogado mediante sucesivos Decretos Forales, ampliando así el plazo de vigencia hasta el 31 de diciembre de 2013.

A la vista no sólo de que esta situación de crisis no va a verse superada a corto plazo sino que además, las consecuencias sobre el empleo y de carácter económico y financiero derivadas de la misma van a perdurar a medio plazo, es necesario dotar a esta previsión de un carácter de permanencia, eliminando el carácter de provisionalidad con el inicialmente se configuró.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 89/2013, de 25 de junio, por el que se desarrolla la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (BOB nº 126 de 02-07-2013).

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, regula los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, facultando a la Diputación Foral de Bizkaia para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su desarrollo.

En aplicación de esta habilitación, la Diputación Foral aprobó mediante el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia.

La Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, ha añadido a la Norma Foral General Tributaria una disposición adicional vigesimoséptima que recoge la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como las infracciones y sanciones que lleva aparejado su incumplimiento.

Una vez modificada la Norma Foral General Tributaria, es preciso desarrollar esta disposición adicional mediante la introducción de cuatro nuevos artículos en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante el Decreto Foral 205/2008, antes mencionado.

ORDEN FORAL 904/2013, de 29 de abril, por la que se determina la cuantía máxima de las deudas

tributarias aplazables sin necesidad de aportar garantía (BOB nº 85 de 06-05-2013).

El apartado 1 del artículo 63 de la Norma Foral 2/2005 General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia establece que, «las deudas tributarias que se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos».

En los mismos términos se expresa el apartado 1 del artículo 21 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante Decreto Foral 215/2005.

Establece por su parte el apartado 1 del artículo 29 del citado reglamento de Recaudación que «con carácter general no se exigirá prestación de garantía para el aplazamiento de deudas cuando el importe total pendiente de las mismas no supere 10.000 euros. Este importe podrá ser modificado por Orden Foral del diputado de Hacienda y Finanzas».

El paso del tiempo, unido a la presente situación de crisis económica y financiera, aconseja la actualización de la cuantía arriba mencionada, fijándose esta en 20.000 euros mediante la presente Orden Foral.

ORDEN FORAL 905/2013, de 29 de abril, por la que se determinan los órganos competentes para tramitar y resolver las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas con la Hacienda Foral (BOB nº 85 de 06-05-2013).

El artículo 23 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia establece que «el diputado de Hacienda y Finanzas determinará mediante Orden Foral el órgano competente en cada caso para resolver las solicitudes de aplazamiento, atendiendo a límites cualitativos y cuantitativos o a la naturaleza de las garantías».

La presente situación de crisis económica y financiera ha motivado el incremento, mediante la

Orden Foral 904/2013, de 29 de abril, del importe exento de presentación de garantías para los aplazamientos de deudas hasta los 20.000 euros, lo que aconseja, en consecuencia la actualización de las competencias para la tramitación y resolución de los aplazamientos.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1266/2013, de 5 de junio, por la que se aprueba el modelo 548 Impuestos especiales de Fabricación. Declaración informativa de cuotas repercutidas (BOB nº 111 de 11-06-2013).

De conformidad con el artículo 33 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, los Impuestos Especiales de Fabricación, tienen carácter de tributos concertados que se regularán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en el territorio de régimen común, sin perjuicio de la competencia de las Diputaciones Forales para aprobar los modelos de declaración de los impuestos especiales y señalar los plazos de ingreso, atribuyendo la competencia para la exacción de los mismos a las Diputaciones Forales cuando el devengo se produzca en el País Vasco.

El Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales y se introducen otras disposiciones relacionadas con el ámbito tributario, crea para los depositarios autorizados la obligación de presentar una declaración informativa periódica de las personas o entidades para quienes realicen la fabricación, la transformación o el almacenamiento en régimen suspensivo.

Así, la introducción de esta obligación de información origina la creación de un nuevo modelo 548 de declaración de cuotas repercutidas.

La presente Orden Foral limita la presentación de la declaración informativa a los supuestos de repercusión de cuotas a propietarios de productos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad, sin perjuicio de que en el futuro se amplíe su contenido.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1265/2013, de 5 de junio, 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, no incluidos en la Orden Foral 3212/2012, de 26 de diciembre (BOB nº 113 de 13-06-2013).

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 foral 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 3.212/2012, de 26 de diciembre, aprobó los precios medios de venta, utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para el año 2013, aplicables a los tipos de vehículos señalados en el párrafo anterior.

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, como en los últimos años, 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.

El considerable volumen de operaciones sujetas a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte como consecuencia de transmisiones «inter vivos» y «mortis causa» de otros medios de transporte privados distintos de los regulados en la Orden Foral que

se aprueba anualmente, aconseja la aprobación de una Orden Foral que recoja un sistema de valoración objetiva de estos otros tipos de elementos de transporte en el Territorio Histórico de Bizkaia.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1348/2013, de 14 de junio, por la que se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012 (BOB nº 119 de 21-06-2013).

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

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

A estos efectos, se procede a la aprobación de los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012.

Por otra parte, una vez regulada la obligatoriedad de la presentación telemática para determinados obligados tributarios en el Impuesto sobre Sociedades, la Orden Foral 342/2008, de 5 de febrero, con efectos de 1 de julio de 2008, extendió la obligatoriedad de la presentación telemática de declaraciones, autoliquidaciones y solicitudes de certificados tributarios susceptibles de ser presentados o solicitados por este medio a todas las personas jurídicas, entidades y demás contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, con independencia del número de trabajadores por cuenta ajena que empleen en su actividad.

Por ello, la presente Orden Foral tiene también por objeto regular el procedimiento y las condiciones para la presentación telemática de los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

OTROS

Proyecto de Norma Foral de modificación del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOJGB nº18 de 31-10-2013).

La intensidad de la crisis económica en 2011 impulsó a las Instituciones Competentes del Territorio Histórico de Bizkaia a adoptar una serie de medidas tributarias de marcado carácter coyuntural, limitando su aplicación a los ejercicios 2012 y 2013, con el objeto de reforzar los ingresos públicos, promover la recuperación económica y asegurar la estabilidad presupuestaria, sin perder de vista la contribución al avance en el principio de equidad, permitiendo una mejor distribución de las cargas tributarias y reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica.

Entre ellas destaca la contenida en el artículo 5 de la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013 y otras medidas tributarias, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que supuso la derogación de la exención de las donaciones para familiares en línea recta y entre cónyuges o parejas de hecho, que pasaron a tributar a un tipo proporcional del 1,5 por 100 y cuya pérdida de vigencia se producirá el 31 de diciembre de 2013.

La consolidación del principio de equidad, así como de la suficiencia de los ingresos públicos con medidas de impacto moderado, y el tratamiento tributario de este tipo de transmisiones lucrativas, bien sea "inter vivos" o "mortis causa", aplicable en las Administraciones de nuestro entorno, recomienda prorrogar sine die el régimen transitorio establecido para estas donaciones, así como someter a tributación tanto las sucesiones en línea recta y entre cónyuges o parejas de hecho, como las percepciones de cantidades derivadas de seguros de vida por estas mismas personas, como consecuencia del fallecimiento del causante.

La nueva tributación de estas transmisiones "mortis causa" supone la pérdida de la exención de que han gozado hasta el momento de la entrada en vigor de esta Norma Foral, pasando a tributar al tipo proporcional del 1,5 por 100 con un mínimo exento de tributación de 400.000 euros por cada sucesor. Como complemento de lo anterior, se introduce un régimen transitorio para las adquisiciones hereditarias que se rigen por el derecho civil foral de Bizkaia.

Por otro lado, la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, contiene el marco normativo de este impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, los actos jurídicos documentados y las operaciones societarias.

En el primero de los hechos imposables mencionados, se sujeta a tributación el tráfico patrimonial que no se considera actividad empresarial

sino entre particulares, estableciendo la normativa vigente un tipo de gravamen general del 6 por 100 para las transmisiones de bienes inmuebles, así como para la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, exceptuando los derechos reales de garantía.

Idénticas razones a las expuestas como fundamento para la modificación que se opera en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por esta Norma Foral aconsejan actualizar el tipo general del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales situándolo en un 7 por 100, constituyendo éste el objeto del artículo 2 de la presente Norma Foral.

Por su parte en la Disposición Adicional única, al objeto de completar la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia en lo relativo a los procedimientos y actuaciones de inspección, se introduce y regula de manera expresa el procedimiento de comprobación reducida, que constituyó una de las principales novedades del Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, y que ha resultado ser un instrumento idóneo para la optimización de los recursos de la Inspección de los tributos en sus actuaciones de control del fraude fiscal.

Proyecto de Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (BOJGB nº19 de 31-10-2013).

Cuando se han cumplido más de tres lustros de la vigencia de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, se hace preciso acometer un proceso de renovación integral de la misma, en la medida en que el Derecho tributario internacional y el propio escenario económico y social tanto del Territorio Histórico de Bizkaia, como del conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Estado español o de la Unión Europea, por no hablar de contextos más amplios, han evolucionado de una manera muy importante en este período de tiempo, habiéndose desarrollado fenómenos como la globalización económica o la propia evolución del Derecho de la Unión Europea y su influencia en la fiscalidad directa de las empresas, que han

hecho imprescindible acometer un proceso de reforma integral del Impuesto que ha dado como resultado esta Norma Foral.

En un contexto en el que la profunda crisis económica ha llevado a la recaudación de los ingresos públicos a niveles de los obtenidos en 2006, sin que sea previsible en el corto plazo una recuperación notable de los ingresos tributarios, y en el que además, por el lado de los gastos, se generan necesidades crecientes para el mantenimiento del Estado de bienestar, se hace necesario el análisis del papel que en la actualidad desempeña cada figura impositiva y de la medida en que está cumpliendo el que le corresponde según su naturaleza para, en su caso, realizar una propuesta de medidas a adoptar que subsanen las deficiencias puestas de manifiesto en dicho análisis.

El logro de los objetivos de reactivación de la actividad empresarial del País Vasco, fortaleciendo el tejido empresarial y la competitividad de nuestras empresas, y de generación de riqueza y creación de empleo exigen una reforma en profundidad del Impuesto sobre Sociedades vigente, aunque con pequeños retoques, desde 1996, sin perder de vista los principios y razones que deben inspirar su reforma, dotando al sistema tributario de los Territorios Históricos de las medidas fiscales más avanzadas en materia de tributación empresarial en el contexto actual de globalización económica y de libre circulación de capitales, más necesarios aún, si cabe, en la coyuntura económica actual en que la crisis no parece que vaya a abandonarnos en el corto plazo. Por ello, el establecimiento de medidas atractivas para la inversión y el empleo, de fomento de la capitalización empresarial, y de las actividades productivas y de apoyo a la investigación, desarrollo e innovación, ha sido el norte que ha guiado la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, el devenir económico del Territorio Histórico de Bizkaia de los últimos años ha cambiado radicalmente el panorama económico del mismo, tanto en lo que se refiere a las magnitudes macroeconómicas, como en la propia idio-

sincrasia del tejido empresarial del país, lo que hace preciso el replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para adecuarlos a la nueva realidad y conseguir que sean lo más eficaces posible, teniendo presente que hemos vivido momentos de crecimiento económico sostenido (1996-2007) junto con un período de crisis económica y financiera de magnitudes todavía no predecibles y sin precedentes en nuestra historia económica (2008-2013).

Además, durante este período de tiempo, tanto la Comisión Europea como, sobre todo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, han contribuido a desarrollar una doctrina en torno a la capacidad de las autoridades fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea para desarrollar sus normas sobre tributación directa de las empresas con pleno respeto a las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea, y una serie de medidas para fomentar la coordinación de las políticas fiscales que eliminen tanto la competencia fiscal perjudicial como el establecimiento de medidas que pudieran ser consideradas como ayudas de Estado a los efectos del Tratado de la Unión Europea.

La nueva regulación del Impuesto que se contiene en esta Norma Foral es plenamente respetuosa con esa doctrina y con esos esfuerzos de coordinación, y por tanto, presta especial atención a la regulación de las normas sobre inclusión en la base imponible de determinadas rentas obtenidas por entidades no residentes, al tratamiento de las situaciones de subcapitalización, al tratamiento de la eliminación de la doble imposición, a la imposición de salida de las entidades que trasladan su residencia o sus activos al extranjero o a la asunción de las recomendaciones generadas a partir de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, aprovechando la experiencia acreditada desde la aprobación de la reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades por medio de la Norma Foral 6/2007, de 26 de marzo, en este sentido.

Por otro lado, a estas alturas no pueden quedar dudas de la competencia de las instituciones forales para establecer un régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades diferente al vigente en territorio de régimen común desde la perspectiva del respeto a lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al quedar completamente excluidas del concepto de ayuda de Estado establecido en el mencionado precepto las medidas tributarias generales del Territorio Histórico de Bizkaia, dado que el mismo goza de autonomía total en el sentido de lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, dictada en el asunto C-88/03 – República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas, como ha acreditado tanto el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 11 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06) como los tribunales internos, es decir, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante sentencias de 22 de diciembre de 2008 y 19 de abril de 2009, y el Tribunal Supremo a través de la desestimación de los recursos de casación interpuestos contra las mismas por medio de sentencias de 30 de marzo y de 3 y 4 de abril de 2012.

La Norma Foral se caracteriza por un incremento de la simplificación, con una reorganización de los preceptos dedicados a establecer correcciones al resultado contable para obtener la base imponible, sistematizando las correcciones para conseguir una regulación más clara de los ajustes y una significativa reducción de los regímenes tributarios especiales que, en la medida de lo posible, han sido incorporados al régimen general.

Desde el punto de vista de la neutralidad ha sido necesaria una revisión del tratamiento de la eliminación de la doble imposición, apostando decididamente por el mecanismo de exención, así como un replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales vigentes hasta la fecha para adecuarlos a la realidad y conseguir que sean lo más eficaces posible.

Por lo que se refiere a la cuestión de la eliminación de la doble imposición, se apuesta decidida-

mente por el mecanismo de exención, continuando de manera lógica y coherente con la línea que se inició a través de lo dispuesto en el artículo 19 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, pero extendiendo este tratamiento a todas las rentas, tanto dividendos como rentas derivadas de la transmisión de participaciones, sean de fuente extranjera o no, siempre que cumplan con determinados requisitos, siguiendo las tendencias internacionales actuales y las recomendaciones de los organismos internacionales, y previendo a la vez los ajustes precisos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades para evitar que se produzcan situaciones de desimposición, modificando en consonancia el tratamiento del fondo de comercio financiero o de la actualización de valores en los procesos de reorganización empresarial.

En consonancia con la nueva regulación se potencia la eliminación de los supuestos de doble imposición internacional más problemáticos por afectar a países con los que España no tiene suscrito y en vigor un Convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal.

Desde la perspectiva del replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales vigentes, se pueden destacar las siguientes líneas de actuación en las que se ha centrado la reforma del Impuesto sobre Sociedades:

1) Introducción de medidas para el fortalecimiento de la capitalización de las empresas, vinculadas a mejorar el tratamiento de las estructuras basadas en un incremento de los fondos propios y una reducción de la necesidad de acudir al endeudamiento, incluyendo el apoyo al emprendimiento.

La necesaria capitalización de nuestras empresas exige la adopción de medidas positivas tendentes a reforzar los fondos propios de las mismas. En relación con ello la inclusión de una nueva compensación para el fomento de la capitalización empresarial, es otra de las novedades destacadas en materia de correcciones para la determinación de la base imponible, inspirada en otras

medidas recientemente introducidas en otros Estados miembros de la Unión Europea, y que pretende, por un lado, garantizar que las empresas tienen facilidades para conseguir una capitalización adecuada y una estructura de su pasivo que les permita competir con solvencia y seguridad, y por otro, disminuir la brecha existente en el tratamiento de la financiación propia respecto a la financiación ajena en el Impuesto sobre Sociedades, aumentando el atractivo para el incremento de los fondos propios de las empresas, y coadyuvando, por tanto, a la reducción de las indeseables situaciones de subcapitalización empresarial.

En el mismo sentido se puede citar la introducción de una corrección al resultado contable en materia de aplicación del resultado por el que se establece un tratamiento específico para las dotaciones que realicen las empresas a una reserva especial para nivelación de beneficios, que debe permitirles afrontar con mayores garantías las fluctuaciones del ciclo económico y aumentar su fortaleza financiera, reduciendo la dependencia del crédito externo, lo que se ha demostrado como un elemento esencial para mantener la actividad y el empleo en el difícil contexto económico que estamos viviendo en los últimos años.

2) Atención a las microempresas para facilitar la implantación y el desarrollo de proyectos empresariales, reduciendo sus costes fiscales directos e indirectos, fomentando la reinversión de sus beneficios para el aumento de su capacidad y dimensión y simplificando su tributación.

Desde esta perspectiva, se puede destacar el tratamiento específico otorgado a las microempresas, entendiendo por tales aquellas que tengan menos de 10 de empleados y un volumen de operaciones anuales y de activos inferior a 2 millones de euros, para las que la simplificación y el apoyo recibido en la Norma Foral suponen una verdadera revolución en relación a su situación anterior.

Profundizando en este objetivo encontramos también la corrección al resultado contable en

materia de aplicación del resultado relativa a la dotación de una reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, entre cuyas posibilidades de materialización se encuentran las relativas al desarrollo de proyectos empresariales, a la puesta en marcha de proyectos conjuntos entre diferentes empresarios y al apoyo al emprendimiento mediante la institucionalización de la figura de los inversores informales privados o business angels.

3) Potenciar el tratamiento tributario de la explotación de patentes y otros resultados de las actuaciones de investigación y desarrollo.

En este sentido, uno de los principales elementos que preocupan en nuestro tejido productivo es el relativo a su competitividad relativa respecto a operadores de otros Estados, teniendo presente el escenario globalizado y cada vez más internacionalizado en el que nuestras empresas desenvuelven su labor.

Por ello, el incremento de competitividad no radica fundamentalmente en la reducción de sus costes operativos, aunque también pudiera ser éste un factor importante, sino en la posibilidad de ofrecer en el mercado productos o servicios de alto valor añadido y con un componente tecnológico o funcional diferencial respecto a los que se oferten por la competencia.

Por ello, la apuesta por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica es un elemento de primera magnitud en este orden de consideraciones, y esta Norma Foral profundiza el camino iniciado por la ya citada Norma Foral 6/2007, de 26 de marzo, generalizando el tratamiento establecido para la explotación mediante cesión de los derechos de propiedad intelectual e industrial a los supuestos en los que es el propio contribuyente el que utiliza el resultado de sus actividades de investigación y desarrollo en su proceso productivo.

El éxito de esta medida y el convencimiento de que es preciso retener en el Territorio Histórico de Bizkaia la explotación de los resultados de esas

actividades de investigación e innovación han permitido perfilar mejor sus contornos y actualizar su contenido a las necesidades del presente.

4) Limitación de la deducibilidad de determinados gastos.

La adopción de medidas centradas fundamentalmente en la limitación de la deducibilidad de ciertos gastos, cuya consideración como necesarios para el desarrollo de la actividad económica resulta altamente cuestionable.

En este sentido, la Norma Foral es continuista de las modificaciones que se realizaron para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013 por parte de la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, que, en este sentido, ya estableció reglas que delimitaban los supuestos en los que van a considerarse deducibles determinados gastos cuya correlación con los ingresos puede desenvolverse en unos términos menos claros, por lo que es preciso establecer una serie de pautas que permitan determinar con precisión qué gastos están correlacionados con los ingresos y tienen carácter deducible y cuáles no.

En particular, se mantiene la regulación de los supuestos en los que los gastos de representación o las atenciones con proveedores o clientes tienen carácter deducible y en cuáles no, incluyendo mecanismos que permitan el control del destino y finalidad de los mencionados gastos, y se continúa el esfuerzo iniciado para delimitar cuándo los vehículos, embarcaciones y aeronaves deben considerarse exclusivamente afectos a las actividades económicas de los contribuyentes y cuándo no, a los efectos de establecer la deducibilidad de los gastos relativos a la adquisición y utilización de los mismos, manteniendo la regla de imputación al 50 por 100 de los vehículos que sean utilizados simultáneamente para la realización de actividades económicas y para finalidades privadas, especificando igualmente los supuestos en los que no se van a considerar afectos los citados elementos patrimoniales ni consi-

guientemente deducibles los gastos relacionados con ellos.

Pero además, respecto a los vehículos de turismo y similares, esta Norma Foral mantiene también el importe máximo de precio de adquisición de los mismos que se entiende como razonable, fijado en 25.000 euros, y por lo tanto, solamente van a ser deducibles los gastos relativos a vehículos que no superen ese precio de adquisición, o si lo superan, lo serán en la parte proporcional hasta ese importe, tanto en relación con los gastos relativos a la adquisición como en los gastos relacionados con la utilización del vehículo, y por lo tanto, los contribuyentes que adquieran vehículos de superior precio asumirán a su costa el incremento de gastos que ello implica.

En último extremo, respecto a esta cuestión, debemos destacar que se hace un esfuerzo importante por delimitar los supuestos en los que se encubre, bajo la apariencia de pertenencia a una sociedad, la titularidad de este tipo de elementos patrimoniales de exclusivo uso privado por parte de los contribuyentes, estableciendo mecanismos para impedir la deducibilidad de los gastos relacionados con esos activos y poniendo coto a que el patrimonio personal de los contribuyentes se residencia en personas jurídicas de su propiedad, a los efectos de reducir la carga tributaria que deben soportar y de hacer aparecer como gastos deducibles lo que no es sino aplicación de renta.

Este esfuerzo se ha visto profundizado con el nuevo tratamiento de las sociedades patrimoniales que, aunque incorporadas al régimen general del Impuesto, mantienen unos contornos individualizables que permiten otorgarles un tratamiento específico, y en el que se han incluido aquellos supuestos en los que los contribuyentes podían residenciar en sociedades la tenencia de bienes y derechos generadores de rentas pasivas.

Un último elemento que conviene destacar en el ámbito de la limitación de la deducibilidad de determinados gastos lo supone la nueva articulación de la regla que trata de evitar la subcapita-

lización de las entidades, en la medida en que se generaliza su aplicación para hacerla plenamente compatible con las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y para evitar que se produzca una erosión de las bases imponibles sometidas al Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia en beneficio de entidades vinculadas, lo que supone un medio que se entiende como más adecuado y proporcionado para incidir sobre el equilibrio entre el apalancamiento de las entidades y su capitalización propia.

Para evitar que la aplicación de esta regla sea una carga demasiado costosa de gestionar para las empresas que no tienen una gran dimensión o para aquellas otras en situación de endeudamiento remunerado con otras personas o entidades vinculadas, se establece un umbral mínimo que enerva la posibilidad de aplicación de esta regulación.

5) Revisión de regímenes especiales. En el marco de simplificación del impuesto, se ha acometido un proceso de limitación de los regímenes especiales, procediendo cuando ha sido necesario, a la incorporación al régimen general, con las debidas adaptaciones, de algunos de ellos, así como a reformular las condiciones de su aplicación, eliminando aquellos regímenes especiales que se ha considerado preciso por no responder en la actualidad a las finalidades para las que fueron creados o por haber sido superados por la evolución económica general.

Por ello, han sido incorporados al régimen general los regímenes especiales de las pequeñas y medianas empresas, las sociedades patrimoniales, la minería, la investigación y explotación de hidrocarburos, la transparencia fiscal internacional, el de determinados contratos de arrendamiento financiero o el de las entidades parcialmente exentas.

Por otro lado, se mantienen y actualizan los regímenes especiales de las empresas de transporte marítimo, las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, las institucio-

nes de inversión colectiva, la consolidación fiscal y las reorganizaciones empresariales.

Merece especial atención el nuevo régimen especial de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles, que suponen la continuidad de los esfuerzos realizados por el anterior régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas para dinamizar el mercado de alquiler en nuestro país, que sigue poniendo de manifiesto una insuficiencia de dimensión en relación con los países más avanzados de nuestro entorno cercano.

Por último, han sido eliminados los regímenes especiales de las sociedades de desarrollo industrial regional, de las sociedades de promoción de empresas, de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario y de las entidades de tenencia de valores extranjeros, pues en todos esos supuestos se ha considerado oportuna su eliminación tanto para profundizar la simplificación del Impuesto como para adecuar su estructura a las necesidades presentes.

Hay que destacar al respecto las normas de Derecho transitorio que se prevén tanto para las sociedades de promoción de empresas como para las entidades de tenencia de valores extranjeros, así como los tratamientos específicos que se prevén en disposiciones adicionales de esta Norma Foral para los socios vizcaínos de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario sometidas a la normativa de territorio de régimen común o para las entidades de tenencia de determinados valores, que pretenden ofrecer una alternativa al desarrollo de la inversión en el exterior y de la internacionalización de nuestras empresas, pero ponderando el régimen con las necesarias particularidades de recaudación tributaria en esos supuestos.

6) Revisión de las deducciones. Se ha acordado el mantenimiento de determinadas deducciones por su gran eficacia incentivadora y su importancia para el mantenimiento del tejido productivo y su contribución a los objetivos de reactivación de la actividad económica y generación de empleo, eliminando aquéllas otras de escasa apli-

cación práctica o de la limitada eficacia incentivadora.

Permanecen las cuatro deducciones que conforman la columna vertebral de los comportamientos empresariales que se consideran merecedores de impulso público por vía fiscal en la actual coyuntura, a saber, las relativas a la adquisición de activos no corrientes nuevos, a los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, a los relacionados con el desarrollo sostenible y la conservación y mejora del medio ambiente y la creación de empleo estable, como unas de las prioridades que los poderes públicos se han marcado para superar la actual coyuntura.

En todas esas deducciones se mejoran técnicamente los conceptos que existían en la regulación anterior y se establecen nuevas reglas que permitan la máxima efectividad y retorno de los esfuerzos de incentivación por vía tributaria.

El resto de deducciones han sido eliminadas por la escasa eficacia incentivadora o por la problemática que podrían plantear desde una perspectiva de equidad horizontal entre los contribuyentes afectados.

Por último, la Norma Foral mantiene el tratamiento tributario específico del fondo de comercio financiero, el fondo de comercio explícito (bien por adquisición o como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial), y el de otros activos intangibles de vida útil indefinida, si bien, se modula la intensidad del tratamiento fiscal de este tipo de activos, ampliando de cinco a ocho años el plazo mínimo de tiempo en que pueden aplicarse y consiguiendo con ello un reequilibrio entre el incentivo fiscal y las necesidades recaudatorias de la Administración tributaria en la actual coyuntura, lo que nos permite mantener alguna de las señas de identidad más importantes de la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades.

En este mismo sentido de modulación de la carga tributaria, se incorpora una regla de limitación temporal a la compensación de bases im-

ponibles negativas en ejercicios posteriores y a la aplicación de cantidades correspondientes a deducciones de la cuota que no hayan podido aplicarse por insuficiencia de cuota, estableciendo un plazo máximo de quince años para poder compensar o aplicar estas magnitudes.

Y se incorpora una regla novedosa que establece una tributación mínima en la determinación de la cuota efectiva con el propósito de fijar un suelo por debajo del cual no pueda reducirse la carga tributaria por parte de los contribuyentes por aplicación de deducciones en cada ejercicio, sin que esta limitación resulte de aplicación a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en la convicción de su carácter estratégico para la recuperación económica y para el progreso de toda la sociedad.

Proyecto de Norma Foral del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes (BOJGB nº20 de 31-10-2013).

La imposición directa que afecta a las manifestaciones de capacidad económica consistente en la obtención de renta en el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia se articula en torno a tres grandes figuras tributarias, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, debiendo tener en consideración igualmente la existencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que grava determinados incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes se introdujo en nuestro sistema tributario por medio de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que sustituyó a la antigua obligación real de contribuir existente hasta aquel entonces en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

Desde su aprobación, la Norma Foral ha sufrido diversos cambios, algunos de los cuales han afectado de manera importante a su estructura, como la reorganización del tratamiento de las

entidades en régimen de atribución de rentas, lo que ha dado lugar a la necesidad de plantear una nueva sistematización del Impuesto.

Por otro lado, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes guarda una relación muy estrecha con la regulación establecida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, y desde esa perspectiva, hay que tener en cuenta que se están abordando en estos momentos los procesos de reforma integral y actualización de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con cambios de gran trascendencia en ambos casos, pero sobre todo, en el del Impuesto sobre Sociedades, cuyo tratamiento debe extenderse a los establecimientos permanentes sometidos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Esos procesos de reforma integral de nuestra imposición directa se han planteado el objetivo de alumbrar una nueva regulación aplicable a partir del 1 de enero de 2014 que deberá garantizar la suficiencia recaudatoria que permita mantener nuestros niveles de prestación de servicios públicos y la reactivación de la actividad económica y el empleo.

Por tanto, es oportuno proceder a actualizar y acompasar la regulación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con las reformas en curso del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y completar una reforma integral de las figuras principales de la imposición directa de manera conjunta y con el mismo horizonte temporal.

Proyecto de Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOJGB nº21 de 31-10-2013).

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituye uno de los pilares centrales del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia. Durante los siete años de vigencia de su actual regulación, contenida en la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, la necesaria adaptación a las circunstancias económicas y sociales de cada

momento ha requerido diversas modificaciones de la misma, la última de las cuales, como respuesta a la situación de crisis económico-financiera, ha sido aprobada con carácter transitorio para los ejercicios 2012 y 2013.

La persistencia de la crisis, sin que se vislumbre en el horizonte más cercano una situación en la que la recuperación de la actividad económica y del empleo vuelva a ser el motor del crecimiento de nuestra economía, requiere que las Instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia asuman un papel activo en la adopción de medidas, que refuercen una adecuada distribución de las cargas tributarias, reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica y contribuyan a lograr un óptimo equilibrio entre los ingresos y gastos que garantice la sostenibilidad y suficiencia de las finanzas públicas.

Es en relación a la tributación de las personas físicas, donde se torna especialmente imprescindible un reforzamiento de los principios de equidad, progresividad, neutralidad, transparencia y simplificación, así como el establecimiento de un mayor equilibrio entre todos ellos.

Desde el punto de vista de la neutralidad se procede a la revisión y al ajuste del tratamiento de ciertos beneficios fiscales tales como las rentas exentas, las reducciones y las deducciones, al objeto de reforzar la necesaria interrelación entre las políticas de gasto e ingreso, previa evaluación de su efectividad, eliminando duplicidades y modificando aquéllos que no se adecúan en la actualidad al objetivo perseguido con su implementación.

En lo que respecta al principio de equidad, se amplía la tarifa vigente, incorporando nuevos tramos a tipos más altos tanto en la base liquidable general como en la base liquidable del ahorro.

En relación con el principio de capacidad económica es la tributación de los rendimientos de actividades económicas, con declaración de ingresos en cuantía inferior a los realmente obtenidos y de gastos que no tienen el carácter de

deducibles, la que requiere dotarse de nuevos instrumentos normativos que dificulten la ocultación de dichas rentas y el establecimiento de medidas antifraude.

El Título I está dedicado a la naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto. En el Título II nos encontramos con el establecimiento de un numerus clausus de aquellas rentas derivadas de fuentes de diversa naturaleza que, a pesar de constituir un verdadero índice de capacidad económica y formar parte del hecho imponible del impuesto, se han venido excepcionando de tributar por este impuesto hasta el momento por razones diversas de política fiscal.

Así, la nueva normativa mantiene el tradicional catálogo de rentas exentas en su totalidad, que son aquellas que por su reflejo social en algunos casos, entre otras, premios relevantes, becas públicas, ayudas públicas, o su carácter indemnizatorio en otros, tales como la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas, se les exime del cumplimiento de la obligación tributaria. Junto a éstas, el legislador foral refuerza el listado de aquellas rentas exentas hasta un determinado límite cuantitativo a partir del cual el importe excedente se encuentra sujeto al impuesto, incluyendo alguna, por razones de justicia social y de reparto de la carga tributaria, de las que han venido siendo tratadas como renta exenta pura, como las indemnizaciones por despido o cese del trabajador cuyo importe exento no podrá superar la cantidad de 180.000 euros.

En el ámbito de las rentas exentas, la principal novedad que se introduce está estrechamente vinculada al objetivo permanente de lucha contra el fraude, cuyo éxito pivota, entre otros instrumentos, en la cantidad de información sobre la capacidad económica de cada contribuyente a disposición de la Administración tributaria; información que debe comprender todas las rentas percibidas por cualquier concepto y de cualquier Administración Pública o entidad, así como las circunstancias personales y patrimoniales que le afecten y que modulen su obligación de tribu-

tar, independientemente del tratamiento tributario a que éstas se vean sometidas.

Para ello, esta Norma Foral establece en su parte final nuevas obligaciones de información a las administraciones públicas de cualquier subvención o renta, exenta o no, a través de un modelo tributario específico de carácter informativo. De esta forma la Administración Tributaria estará en posesión de información sobre la totalidad de rentas percibidas por el contribuyente lo que coadyuvará a la lucha común junto con el resto de Administraciones públicas frente a las percepciones fraudulentas de determinadas ayudas y subvenciones.

El Título III está dedicado a los contribuyentes y el IV, el más extenso, a la base imponible, dentro de la cual se especifican las previsiones referidas a normas generales, rendimientos de trabajo, de actividades económicas, rendimientos del capital, ganancias y pérdidas patrimoniales, imputación y atribución de rentas, imputación temporal, reglas especiales de valoración, clases de renta e integración y compensación de rentas.

En materia de rendimientos irregulares, se produce una revisión general del sistema de integración de los mismos, manteniéndose los actuales porcentajes de integración reducida pero estableciéndose un límite cuantitativo de 300.000 euros.

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas y como culminación del proceso iniciado hace más de 10 años por la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia de restricción paulatina del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, con la finalidad de acercar la tributación de los empresarios personas físicas al rendimiento real de su actividad, se deroga este método, quedando, por tanto, la determinación del rendimiento de todas las actividades económicas, a partir del 1 de enero de 2014, sometida al método de estimación directa, en sus modalidades normal y simplificada.

Además, en este mismo ámbito ha de garantizarse la declaración de ingresos en la cuantía re-

almente obtenida y la no inclusión de gastos que no tienen el carácter de deducibles, de acuerdo al principio de capacidad económica. Esto requiere dotar a la administración tributaria foral de nuevos instrumentos normativos que dificulten la ocultación de rentas y el establecimiento de medidas antifraude.

Por ello, esta Norma Foral introduce un nuevo instrumento para dar cumplimiento a las obligaciones formales del colectivo de contribuyentes que realizan actividades económicas, que consiste en la llevanza de un nuevo libro registro de operaciones económicas, común al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Valor Añadido. La llevanza de este libro registro, que viene a sustituir a los ya existentes libros registros, va a permitir conocer con mayor exactitud los ingresos y gastos y servirá por tanto de soporte fundamental para la cuantificación de la obligación tributaria.

Es reseñable, asimismo, la modificación de los requisitos para que el arrendamiento o compraventa de inmuebles tenga la consideración de actividad económica, siendo necesario contar, como hasta ahora, al menos con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva pero introduciéndose el no cómputo, a estos efectos, del cónyuge, pareja de hecho, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado del contribuyente, ni de las personas que tengan la consideración de personas vinculadas con el mismo. Como complemento y al objeto de adecuar la realización de estas actividades a la realidad profesional actual, se elimina el requisito adicional de que se ejerza la actividad en local destinado exclusivamente a llevar la gestión de la misma.

En cuanto a los rendimientos de capital, se equipara el tratamiento del subarrendamiento de vivienda al arrendamiento de viviendas, consideradas como tal conforme a lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, limitando el gasto deducible al 20 por 100 de los rendimientos procedentes del subarrendamiento y evitando así la generación, en

ocasiones ficticia, de rendimiento negativo o cero.

Lo anterior se complementa con el establecimiento de una presunción de onerosidad para aquellos supuestos en los que la administración tributaria tenga constancia de que los inmuebles de titularidad del contribuyente se hayan cedido en arrendamiento y no se haya computado rendimiento alguno, cuantificada en un 5 por 100 de la valoración de dicho inmueble, transitoriamente del 10 por 100 para los ejercicios 2014 y 2015, conforme a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio.

También se introducen ciertos cambios en la regulación relativa a las reducciones de la base imponible del impuesto. En el ámbito de la previsión social, con carácter general, se establece en 5.000 euros el límite para las aportaciones individuales y se elimina la posibilidad de integración reducida cada 5 años en los supuestos de percepciones derivadas del acaecimiento de las contingencias y en su caso, de rescates de derechos económicos de los diferentes sistemas de previsión.

Como instrumento de cierre del sistema, se introduce una prevención de lógica tributaria en el sentido de limitar el tratamiento de las reducciones de la base imponible general, en los supuestos en los que en el mismo período impositivo concurren aportaciones a entidades de previsión social con la percepción de prestaciones en forma de capital, por la contingencia de jubilación o por rescates, con la excepción de las aportaciones a los denominados Planes de Empleo y a los instrumentos de previsión social de las personas discapacitadas.

En el Título VI, dedicado a la cuota íntegra, se introduce una modificación sustancial. Así, con la anterior regulación existía una deducción general que paliaba la eliminación en la tarifa aplicable a la base liquidable general, del tramo exento. Con la nueva regulación esta compensación de la base liquidable general ha quedado sustituida por una minoración de la cuota en la misma cantidad, ya que esta medida debe ir di-

rigida a aquellos contribuyentes que apliquen la tarifa correspondiente a la base liquidable general del impuesto y no a aquellos que apliquen la que corresponde a la base liquidable del ahorro. Por ello sólo disminuye la cuota íntegra general sin permitir que como consecuencia de su aplicación resulte negativa.

Por razones de equidad se amplía la tarifa vigente, incorporando nuevos tramos a tipos más altos tanto en la base liquidable general a partir de 92.310 euros, llegando a ser el tipo marginal más alto del 49 por 100 a partir de 179.460 euros y se rediseña la base liquidable del ahorro, que establece una tributación de un 25 por 100 a partir de 30.000 euros.

El Título VII se reserva para tratar la cuota líquida y las diferentes deducciones: familiares y personales, por aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, por vivienda habitual, deducciones para el fomento de actividades económicas, por donativos y otras. En cuanto a las deducciones personales, se limita la deducción por edad aplicándose exclusivamente a los contribuyentes con rentas inferiores a 30.000 euros. En lo que respecta a la deducción por discapacidad o dependencia de personas, se exige con toda lógica el requisito de convivencia y en el caso de que las personas que den derecho a deducción vivan en centros residenciales, podrán practicar la misma aquellos parientes de grado más próximo que acrediten, documentalmente, haber satisfecho cantidades para sufragar los gastos de estancia de su pariente en dichos centros.

En el caso de las deducciones referidas a la vivienda, se reduce la intensidad del incentivo fiscal anual en el supuesto de adquisición. Así, con carácter general, la deducción por alquiler de vivienda habitual seguirá siendo del 20 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo, con un límite cuantitativo a 1.600 euros anuales. Si se tratase de adquisición, la deducción del 18 por 100 de las cantidades invertidas en dicha vivienda en el ejercicio y de los intereses del período impositivo tendrá un nuevo límite anual de 1.530 euros. En cuanto a los colectivos

de jóvenes y familias numerosas mantienen el tratamiento de aceleración en la aplicación de estos incentivos, viéndose asimismo reducida su intensidad anual en el supuesto de adquisición.

Para finalizar el apartado de deducciones, se limitan los incentivos correspondientes a la deducción por participación de los trabajadores en la empresa y a la deducción de donativos y, con el objetivo de incrementar la eficiencia de los beneficios fiscales contemplados por la anterior normativa, se suprime la deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de nuevas actividades económicas.

En coherencia con la actual coyuntura económica se introducen dos novedosos incentivos fiscales. Por una parte, con el objeto de promover la cultura emprendedora y el fomento del trabajo por cuenta propia se establece una reducción del rendimiento neto derivado de actividades económicas durante los dos primeros años de ejercicio de las mismas. Por otra, con la finalidad de impulsar el desarrollo de proyectos empresariales generadores de empleo y de valor añadido y al objeto de favorecer la captación por empresas de nueva creación de fondos propios procedentes de contribuyentes personas físicas, se establece una deducción del 20 por 100 para el inversor de proximidad o "business angel".

En relación al régimen aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación, se incorpora en una Disposición adicional, un novedoso tratamiento que permite a los contribuyentes que transmitan estos valores optar por aplicar el régimen general que regula el cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los valores mencionados o aplicar un gravamen especial del 3 por ciento sobre el valor de transmisión, siempre que dicho valor sea inferior a 10.000 euros en cada ejercicio para el conjunto de valores transmitidos. Esta opción posibilita que los contribuyentes, que realicen transacciones en Bolsa de importes reducidos, liquiden el impuesto de manera sencilla y que la Administración tributaria cuente con un nuevo instrumento que le permita agilizar la gestión del impuesto.

El Título X está dedicado a la tributación conjunta, y en él se incluye una novedad destacable limitando las posibilidades de opción por esta modalidad. Como consecuencia de ciertos comportamientos detectados que vulneran el espíritu de esta opción, se introduce una cautela a fin de imposibilitar la aplicación de esta modalidad de tributación en aquellos casos de mantenimiento de la convivencia, una vez producida la separación legal o declarada la inexistencia de vínculo por resolución judicial de los progenitores.

Finalmente y en lo referido a las disposiciones transitorias, es de destacar la fijación de algunas medidas que tratan de preservar situaciones surgidas al amparo de regulaciones contempladas por la Norma Foral 6/2006, que es objeto de derogación. En este sentido se adoptan medidas de transición respecto a diversos tratamientos tributarios que se han visto modificados, destacando los relativos a los excesos de aportaciones a sistemas de previsión social no reducidos en períodos impositivos anteriores a 2014 y a los nuevos porcentajes de integración fijados para los rendimientos irregulares. Asimismo, cabe mencionar el régimen transitorio de la deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica con el fin de proteger a los contribuyentes que hayan aportado cantidades por este concepto con anterioridad a la entrada en vigor de esta Norma Foral.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/05/2013 AL 31/10/2013.

NORMA FORAL 3/2013, de 3 de julio, por la que se modifica la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG nº 130 de 9-07-2013).

NORMA FORAL 5/2013, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias (BOG nº 139 de 22-07-2013).

El preámbulo de la Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias (BOG 28/12/2012), incluye el propósito de presentar durante el primer semestre del año 2013 un proyecto de norma foral en el que se recojan medidas normativas encaminadas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Fruto de esa voluntad se ha desarrollado un proceso de reflexión en el Departamento de Hacienda y Finanzas, cuyo resultado es esta norma foral.

La lucha contra el fraude fiscal es una de las principales prioridades de este Gobierno Foral. La construcción de un sistema impositivo basado en la equidad y la progresividad exige no solo adecuar las normas que lo rigen a dichos objetivos, sino también trabajar por que haya un cumplimiento efectivo de las mismas. Es por ello imprescindible una actuación global para prevenir y localizar el fraude fiscal, tanto en lo referente a la concienciación de la ciudadanía para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, como en los aspectos normativos por medio de las reformas legales necesarias para limitar la elusión fiscal. Asimismo, es de vital importancia incrementar los recursos y mejorar la organización con el objetivo de incrementar la eficiencia del trabajo de la Administración en la detección del fraude.

El primer objetivo de esta Norma Foral es la lucha contra el fraude fiscal, impulsando los cambios

normativos necesarios para perseguirlo en las fases de comprobación y de recaudación de los tributos. Con el mismo objetivo, la Diputación Foral de Gipuzkoa dotará de mayores recursos personales a la Subdirección de Inspección, con la creación de una nueva unidad, a la vez que reforzará las Unidades de Recaudación y los Servicios de Gestión de Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

Relacionado también con la lucha contra el fraude fiscal, se incluyen en la presente Norma Foral las modificaciones necesarias para incorporar a la normativa tributaria guipuzcoana la transposición de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

En segundo lugar es determinante configurar un sistema tributario justo y equitativo, no sólo desde un punto de vista formal sino también material o práctico. De nada sirve establecer normas justas, generales, igualitarias, progresivas y equitativas, si después no se ponen los medios y se ejercitan las debidas actuaciones para hacerlas cumplir a todos sus destinatarios por igual.

Conscientes de ello, la presente Norma Foral adopta una serie de modificaciones normativas encaminadas a dificultar o impedir los mecanismos de elusión fiscal que, sin ser fraude en el sentido estricto del término, conducían a evitar el pago de los impuestos correspondientes.

En tercer lugar se incluyen en la Norma Foral determinadas modificaciones que sin ser medidas de lucha contra el fraude o la elusión fiscal, inciden en recuperar los principios de equidad y proporcionalidad en la tributación de las rentas obtenidas.

De esta manera, la Norma Foral está conformada por tres títulos, uno incluyendo las medidas de lucha contra el fraude y la elusión fiscal, el segundo transponiendo las normas de asistencia mutua en materia de cobro de créditos, y el tercero integrado por otras modificaciones tributarias.

Son diversas las modificaciones de la Norma Foral General Tributaria que se incorporan en esta Norma Foral para poder aumentar la efectividad de la lucha contra el fraude fiscal.

Así, la actuación en fraude de la Hacienda Foral consistente en repartir el patrimonio existente, una vez nacida la deuda, a los socios a través de operaciones de preliquidación, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante, cuando no inexistente, hace aconsejable incrementar a estos efectos el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad. A tal fin se regula expresamente el alcance del límite de la responsabilidad de dicho socio en la deuda tributaria de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas que limitan la responsabilidad patrimonial de los socios, tanto en la sucesión de la deuda tributaria como de las sanciones, en su caso.

Se modifica el sistema de sucesión de las entidades con personalidad jurídica, para dar cobertura a la sucesión de entidades jurídico-públicas, en las que también se produce la subrogación mercantil tradicional. Con ese propósito, se incluyen de forma explícita como susceptibles de sucesión tributaria toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica que tuvieran la condición de sucesoras y beneficiarias.

Se aclaran las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando en determinados casos responda también de las sanciones tributarias impuestas a quien ha cometido la infracción.

Se reformulan algunos supuestos de responsabilidad, destacando por novedosa la incorporación de una nueva responsabilidad solidaria que afecta a los socios o administradores de una persona jurídica que se deduzcan en su impuesto personal las retenciones correspondientes a sus retribuciones cuando la persona jurídica no las haya ingresado en la Hacienda pública.

Se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, destinado a facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, con ánimo defraudatorio.

En ausencia de declaración por parte del obligado tributario, se determina el domicilio fiscal del mismo, entendiéndose como tal el que conste en la base padronal o el de situación de cualquier inmueble o explotación económica del que figure como titular.

Se mejora la redacción de la norma en la determinación del día a quo del inicio del cómputo de los plazos de prescripción en aquellos supuestos de responsabilidad solidaria en que el hecho habilitante para apreciar la misma concorra con posterioridad al día siguiente a la finalización del periodo voluntario del deudor principal.

Además, se clarifica el régimen jurídico que regula la interrupción del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de determinadas obligaciones tributarias, cuando la acción de la Administración se haya dirigido originariamente respecto de otra obligación tributaria distinta como consecuencia de la presentación de una declaración incorrecta por parte del obligado tributario.

Por otro lado, se modifica el momento en el que se reinicia el plazo de prescripción interrumpido por la declaración de concurso para que coincida con el momento en que la Administración recupera sus facultades de autotutela ejecutiva, introduciendo una mejora estrictamente técnica para dotar de seguridad jurídica a las relaciones de la Hacienda Foral con los deudores concursados.

Asimismo, se aclaran los efectos de la suspensión del cómputo del plazo de prescripción por litigio, concurso, conflicto y otras causas legales, explicando que los efectos de dicha suspensión se extienden a todos los obligados tributarios.

Relacionado con la extensión y efectos de la prescripción se aclara expresamente que se podrán realizar actuaciones de comprobación e investigación para determinar la realidad, procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas, de las deducciones de la cuota, de las cuotas objeto de compensación correspondientes a impuestos en los que esté establecido el mecanismo de repercusión de los mismos, así como de cualquier otro crédito fiscal, cuya compensación, deducción o disfrute pretendieran los obligados tributarios, aun cuando procedan de un período prescrito, sin perjuicio, claro está, de la imposibilidad de dictar liquidación tributaria alguna respecto de los períodos prescritos de que procedan.

Se incluye la posibilidad de adoptar medidas que permitan facilitar al Juez el ejercicio de su función jurisdiccional, permitiéndole tomar decisiones en el ámbito de las medidas cautelares sobre la base de un trabajo previo de investigación acompañado de una valoración de la Administración tributaria de por qué se dan las circunstancias que, a su juicio, determinan la conveniencia de adoptar una medida cautelar. Para avanzar en la lucha contra el fraude más agravado, se plantea la modificación de las medidas cautelares en expedientes por delito fiscal, considerando su carácter de medidas excepcionales y provisionales que solo pretenden someter de forma lo más inmediata posible a la decisión jurisdiccional el bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a resultas del proceso penal, resulta cuestionada en virtud de los hechos acreditados que permiten la adopción de la medida cautelar administrativa, debiendo resaltarse que la posibilidad de adoptar medidas cautelares también se extiende a otros supuestos en los que la investigación judicial no tenga su origen en actuaciones de comprobación e investigación desarrollados por la Administración tributaria. La modificación se complementa, para dotar de

mayor seguridad jurídica a la actuación de la Hacienda Foral, con un mandato legal a la Administración tributaria para la investigación patrimonial de los sujetos afectados o relacionados con un proceso por delito contra la Hacienda Pública.

Además, para combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización de una sociedad, se establece la prohibición de disposición de los bienes y derechos sobre los mismos de sociedades cuyas acciones o participaciones hubiesen sido objeto de embargo y se ejerciese por el titular de las mismas, deudor de la Hacienda Foral, el control efectivo de la mercantil en cuestión.

Para favorecer la operatividad de las sanciones no pecuniarias, se modifica el plazo para iniciar los procedimientos sancionadores para la imposición de estas sanciones. Así, se pasan a contar los seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificado el acto de imposición de sanción pecuniaria con la que está ligada la eventual imposición de la sanción no pecuniaria.

Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable, la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.4 de la Norma Foral General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad.

Se incluye también la posibilidad de adoptar medidas cautelares por parte de la Administración tributaria para asegurar los efectos derivados del procedimiento de revocación del número de identificación fiscal.

La libertad de circulación de capitales y mercancías en la Unión Europea, así como la relajación o eliminación de los controles sobre el origen y destino de ingentes masas de dinero, no solo en los denominados paraísos fiscales sino en auténticas zonas oscuras de muchos países, ha discorrido pareja con una falta total de armonización fiscal incluso en zonas económicas comunes y con la negativa de hecho o de derecho a implantar mecanismos de transmisión generalizada e inmediata de datos fiscales entre las distintas administraciones tributarias.

Esto hace más necesario que nunca la implantación de una obligación específica de información en materia de bienes y derechos situados en el extranjero por parte de los propietarios de dichos bienes o derechos. Por ello, a través de una disposición adicional que se incorpora a la Norma Foral General Tributaria, se establece dicha obligación de información, así como la habilitación reglamentaria para su desarrollo. La obligación se completa con el establecimiento en dicha disposición de un régimen sancionador en caso de incumplimiento de la obligación, así como con las consecuencias que dicho incumplimiento provocan en la prescripción.

De las modificaciones incluidas en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben destacarse las que se mencionan a continuación.

En la determinación del rendimiento de actividades económicas en estimación directa se establecen límites a la deducibilidad de determinados gastos, tales como servicios de restauración, alojamiento, viajes y regalos, así como los relativos a automóviles de turismo, motocicletas y similares.

Por lo que a estos últimos se refiere, se establece un precio de adquisición limitado a efectos fiscales, fijado en 25.000 euros, al cual se referencian los gastos de depreciación, arrendamiento y cesión, de forma que solamente van a ser deducibles los gastos relativos a vehículos que no superen ese precio de adquisición, o si lo superan, lo serán en la parte proporcional hasta ese

importe. Por tanto, los contribuyentes que adquieran vehículos de superior precio, en la medida en que esto, al igual que los gastos citados en el párrafo anterior, incluye elementos de disfrute personal que no deben ser estimulados por la normativa tributaria, no podrán aplicar la deducción fiscal por los citados conceptos en lo que se refiere a la diferencia. Además, se establece un límite de deducción de los gastos relacionados con la utilización del vehículo.

Al mismo tiempo se establece la no deducibilidad de los gastos derivados de las operaciones en las que se incumpla la prohibición de pagos en efectivo establecida en el artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. Además, y sin que signifique modificación alguna respecto a la situación preexistente, se proclama la no deducibilidad de los sobornos, recogiendo de esta manera expresamente en nuestra normativa esta precisión, de conformidad con la Recomendación C (2009) 64 del Consejo, de 25 de mayo de 2009, sobre medidas fiscales para reforzar la lucha contra la corrupción de funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales, y atendiendo a las indicaciones que tanto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico como la Unión Europea sugieren en este ámbito. Límites similares a los previstos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se establecen también en los gastos fiscalmente deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Otra modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que también se incluye entre las modificaciones introducidas en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, afecta a las ganancias patrimoniales no justificadas, estableciendo la incidencia que en el ámbito de dichas ganancias y de la presunción de obtención de rentas, respectivamente, pueda tener la no presentación en plazo de la obligación de información sobre los bienes y derechos situados en el extranjero. Simultáneamente, en la Norma Foral General Tributaria se introduce, además, una infracción específica, con un agravamiento de las sanciones, para estos casos en los que los obligados tributarios no

consignaron en sus autoliquidaciones las rentas que son objeto de regularización como ganancias patrimoniales no justificadas o presuntamente obtenidas.

Entre las modificaciones incluidas en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades señalar que se incluyen las ya indicadas respecto a determinados gastos fiscalmente deducibles en las modificaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tales como servicios de restauración, alojamiento, viajes y regalos, así como los relativos a automóviles de turismo, motocicletas y similares.

Además, se introducen reglas para la deducibilidad de los gastos derivados de embarcaciones y aeronaves, aclarando que estos gastos solo resultarán deducibles cuando la explotación de dichos elementos de transporte constituya el objeto de la actividad, contando con medios materiales y personales suficientes para ello. Estas mismas reglas serán de aplicación, por remisión a este Impuesto, para contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen el rendimiento de su actividad económica mediante el método de estimación directa.

Además, se incluye la exclusión o, en su caso, limitación de la libertad de amortización, de la amortización acelerada, de la exención por reinversión de beneficios extraordinarios y de las deducciones por determinados medios de transporte, a la vez que se modifica el régimen fiscal previsto para contratos de arrendamiento financiero, limitando o excluyendo, por una parte, la deducibilidad de la recuperación del coste de determinados medios de transporte, y por otra, posibilitando la amortización anticipada de determinados activos, de acuerdo con su particular naturaleza.

En cuanto a las modificaciones del Impuesto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se modifica la exención aplicable a la transmisión de valores, con el fin de conformarla, tal como se estableció originariamente, como una medida anti-elusión fiscal de las posibles transmisiones de valores que

lo sean en una cobertura de una transmisión de inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias. Para ello se simplifica su regulación y se modifica el precepto para aclarar la exención general del gravamen por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exceptuando tales exenciones si se trata de eludir su pago por la transmisión de los inmuebles de las entidades a los que representan los valores transmitidos, en cuyo caso, la operación volverá a ser gravada por el impuesto.

En el título III, como se ha anticipado anteriormente, se incluyen modificaciones tributarias que afectan a las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

DECRETO FORAL 16/2013, de 30 de abril, por el que se modifica el Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias en materia de condonación de sanciones (BOG nº 88 de 10-05-2013).

El apartado 3 del artículo 194 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establecía en su redacción original que las sanciones tributarias firmes solo pueden ser condonadas de forma graciable por el Diputado Foral del Departamento para la Fiscalidad y las Finanzas.

Dicho apartado fue modificado por el apartado cinco del artículo 7 de la Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de Modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendente a la recuperación de la equidad y de aprobación de otras medidas tributarias, en el sentido de atribuir la competencia para condonación de sanciones derivadas de un mismo procedimiento de gestión o inspección por una cuantía acumulada igual o superior a 6.000 euros al Consejo de Diputados, con autorización de las Juntas Generales, manteniendo para el resto de los casos la competencia en manos del Diputado o de la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas.

Posteriormente, el artículo único de la Norma Foral 3/2012, de 12 de junio, de modificación de

la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, volvió a modificar el citado apartado 3 del artículo 194, sustituyendo la autorización de las Juntas Generales en la condonación de las sanción de importe igual o superior a 6.000 euros, por el conocimiento de las mismas.

Por todo ello, se hace necesario modificar el capítulo VI del Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias que regula los requisitos y el procedimiento para la condonación de las sanciones tributarias al objeto de adecuarlo a la nueva asignación competencial en la resolución de las condonaciones.

DECRETO FORAL 25/2013, de 23 de julio, por el que se modifica el Decreto Foral 24/2011, de 19 de julio, sobre estructura departamental básica de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG nº 142 de 26-07-2013).

ORDEN FORAL 403/2013, de 3 de mayo, por la que se establecen los procedimientos de realización de los pagos fraccionados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se aprueban los modelos 130, de autoliquidación del pago fraccionado, y 005, de domiciliación del referido pago fraccionado (BOG nº 87 de 09-05-2013).

ORDEN FORAL 481/2013, de 3 de junio, por la que se aprueba el modelo 208 «Autoliquidación del gravamen único de actualización de balances en el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con Establecimiento Permanente», así como la forma, lugar y plazo de su presentación e ingreso (BOG nº 110 de 11-06-2013).

ORDEN FORAL 482/2013, de 3 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, para los períodos impositivos iniciados en 2012, así como la forma, lugar y plazo de

presentación e ingreso (BOG nº 110 de 11-06-2013).

ORDEN FORAL 540/2013, de 6 de junio, por la que se aprueba el modelo 548, «Impuestos Especiales de fabricación. Declaración informativa de cuotas repercutidas» (BOG nº 113 de 14-06-2013).

ORDEN FORAL 629/2013, de 4 de julio, 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 (BOG nº 131 de 10-07-2013).

RESOLUCIÓN de 6 de marzo de 2013, de la Presidencia de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del Decreto Foral-Norma 1/2013, de 5 de febrero, de actualización de balances (BOG nº 59 de 26-03-2013).

OTROS

Criterios generales del Plan de Comprobación Tributaria para el 2013 del Departamento de Hacienda y Finanzas (BOG nº 113 de 14-06-2013).

Declarar la nulidad de pleno derecho del art. 58-4 del reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en la vía administrativa, aprobado por el Decreto Foral 41/2006, de 26 setiembre (BOG nº 178 de 18-09-2013).

Proyecto de Norma Foral del Impuesto sobre los Beneficios de las Sociedades.

Con el comienzo de la legislatura, las Juntas Generales de Gipuzkoa acordaron en sesión plenaria de 21 de septiembre de 2011 la resolución 9/2011, en la que se recogían los cambios a realizar en materia fiscal. Uno de los puntos aprobados se refería expresamente a la necesidad de reformar el Impuesto sobre Sociedades. Posteriormente, ese mismo año, se aprobó en la comisión de Hacienda y Finanzas de 21 de diciembre, la creación de una ponencia para el estudio de la

imposición sobre las sociedades. Los trabajos de esa ponencia se realizaron durante el primer semestre del año 2012, y concluyó con un informe que fue mayoritariamente aprobado el 29 de junio del año 2012 por la Cámara de Gipuzkoa.

Los objetivos que se persiguen con el proyecto de la nueva Norma Foral ya fueron recogidos en el escrito de conclusiones de la citada ponencia. Entre ellos destacamos, por un lado, la existencia de un consenso general sobre la necesidad de buscar un aumento de la recaudación, incidiendo en la equidad y progresividad del sistema tributario y sobre la urgencia en la eliminación de las vías de elusión fiscal, en aras a una mayor justicia social. La referencia para ese aumento de la recaudación se planteó que fuese acorde con la presión fiscal que por este impuesto tienen los países de referencia de nuestro entorno europeo. Por otro lado, el otro gran objetivo es la reforma del actual sistema de incentivos fiscales, que resulta poco funcional a la hora de contribuir a la mejora de la productividad, tiene un elevado costo recaudatorio y, además, su gestión resulta complicada. Se trata de impulsar que la productividad sea criterio rector de la inversión y no los beneficios fiscales. Para ello, el proyecto de la nueva norma recoge dos grandes cuestiones a incentivar, en tanto en cuanto su influencia va más allá de las empresas que realizan las actuaciones y afectan al conjunto del tejido productivo. Una de ellas es el gasto en investigación y desarrollo, que en cualquier caso ha de cumplir ciertos requisitos y debe estar limitado. La otra es el establecimiento de un marco que contribuya a fortalecer los fondos propios de las empresas, que se articula en torno a dos elementos: la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros y la creación de una Reserva especial para inversión y empleo, que además simplifica la gestión del impuesto, favoreciendo su uso por parte de las microempresas y pequeñas empresas que forman la columna vertebral de nuestro tejido productivo.

Para finalizar, conviene apuntar que si bien las empresas y el entorno institucional en el que se desenvuelven son importantes para el desarrollo socioeconómico del territorio, en última instancia

son las personas las que hacen posible dicho desarrollo. En ese sentido, esta Norma Foral recoge una serie de medidas para incentivar a aquellas empresas que prestan especial atención a las personas dentro de su organización. Así, entre otras medidas, se recoge una bonificación para las microempresas; se mantiene el régimen de las cooperativas, ajustando su bonificación a las actuales circunstancias; se establece una nueva bonificación para aquellas empresas que fomenten la participación de las personas, tanto en el capital como en la gestión de las mismas; se incentivan las actividades de fomento del Euskara en las empresas y se establecen una serie de requisitos a cumplir desde el punto de vista de las políticas de igualdad para el acceso a determinados incentivos.

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA**INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (ABRIL- OCTUBRE 2013)****I. INTRODUCCIÓN**

- 1.1 Fin de la Presidencia irlandesa
- 1.2 Inicio de la Presidencia lituana

II. FISCALIDAD DEL AHORRO

- 2.1. Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro
- 2.2. Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad
- 2.3 Medidas del G20 para evitar el fraude y la evasión fiscales

III. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

- 3.1 Avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS)

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- 4.1 Proyecto piloto entre 13 Estados miembros sobre la emisión de dictámenes en materia de IVA en situaciones transfronterizas
- 4.2 Mecanismo de reacción rápida en caso de fraude del IVA
- 4.3 Imposición de los servicios electrónicos, los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión
- 4.4 El IVA en el tratamiento de los bonos (vouchers)

V. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

- 5.1 Impuesto sobre las transacciones financieras

VI. IMPUESTOS ESPECIALES

- 6.1 Imposición de los productos energéticos y de la electricidad

VII. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

- 7.1 La Comisión Europea crea una plataforma de buena gobernanza fiscal
- 7.2 La Comisión Europea lanza una campaña para luchar contra el fraude y la evasión fiscales

VIII. PROCEDIMIENTOS

- 8.1 Dictámenes motivados
- 8.2 Procedimientos de infracción
- 8.3 Tribunal de Justicia

IX. PUBLICACIONES**X. CONFERENCIAS****I. INTRODUCCIÓN****1.1 Fin de la Presidencia irlandesa**

En la última reunión bajo la Presidencia irlandesa (que ha tenido lugar en el primer semestre del año), el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) del 21 de junio acordó diversas recomendaciones políticas para algunos de los Estados miembros y la zona del euro, la prórroga de los vencimientos de los préstamos a Irlanda y Portugal y varias medidas para luchar contra el fraude del IVA. Los Ministros de Hacienda de la zona del euro asimismo dieron su aprobación a la adopción del euro por parte de Letonia.

El Consejo aprobó recomendaciones para 23 Estados miembros sobre sus respectivas políticas económicas y fiscales. También refrendó una recomendación específica sobre las políticas económicas de la zona del euro y aprobó un proyecto de conclusiones sobre Croacia, que ingresó en la UE el 1 de julio.

Las recomendaciones son parte del Semestre Europeo, un ejercicio semestral en cuyo marco la Comisión controla cada año las políticas económicas y fiscales de los Estados miembros.

Las recomendaciones específicas para cada país relativas a las políticas fiscales y económicas se encuentran en este enlace:

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_Data/docs/pressdata/en/ecofin/137558.pdf

Y en concreto, las relativas a España para el período 2013-2014, se pueden consultar en este otro:

<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/13/st10/st10656.en13.pdf>

El Consejo también decidió prorrogar en una media de siete años los vencimientos de los préstamos concedidos a Irlanda y Portugal por el Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera (MEEF). Su objetivo es apoyar los esfuerzos de ambos países por recuperar el pleno acceso a la financiación de mercado y poder así salir con éxito de sus programas de ajuste económico.

Los Estados miembros de la zona del euro recomendaron que Letonia ingrese en la unión monetaria el 1 de enero de 2014.

Asimismo, el Consejo acordó diversas medidas para luchar contra el fraude del IVA.

1.2 Inicio de la Presidencia lituana

Lituania ejerce la Presidencia del Consejo de la UE durante este segundo semestre de 2013, desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre.

El programa de trabajo de la Presidencia ha establecido los siguientes cuatro grandes objetivos:

- Política económica:

Poner en marcha las reformas de gobernanza económica ("two-pack", "six-pack", "fiscal compact") y las recomendaciones específicas para cada país en consonancia con el pacto de estabilidad y crecimiento y el procedimiento de desequilibrios macroeconómicos.

Avanzar en los planes para actualizar el instrumento de balance de pagos para los Estados miembro de fuera de la zona euro.

- Servicios financieros:

Dar prioridad a la continuación del trabajo sobre la unión bancaria, con el mecanismo de resolución única como siguiente paso importante a dar, así como la adopción de Directivas en materia de recuperación y resolución bancaria y sobre sistemas de garantía de depósitos.

Llegar a un acuerdo con el Parlamento Europeo sobre las nuevas normas relativas a los mercados de instrumentos financieros (MiFID / MiFIR) y sobre la regulación de los depositarios de valores centrales, la revisión de la Directiva sobre el blanqueo de dinero y la continuación de las negociaciones sobre el expediente de seguros "Omnibus II".

- Fiscalidad:

Llegar a un acuerdo político sobre la Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Avanzar en la propuesta presentada por la Comisión en junio de ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva sobre cooperación administrativa para proveer un intercambio automático de información sobre los nuevos tipos de ingresos.

Continuar con el trabajo sobre la base imponible consolidada común del impuesto sobre

sociedades (BICCS), el IVA de los bonos, el impuesto sobre las transacciones financieras y la Directiva sobre imposición de la energía.

- Dimensión externa:

Representar a la UE en las reuniones del G-20.

II. FISCALIDAD DEL AHORRO

2.1. Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro

El Consejo ECOFIN de 14 de mayo de 2013 debatió sobre esta propuesta de Directiva y adoptó un mandato para que la Comisión Europea negocie una serie de acuerdos en materia de fiscalidad del ahorro con Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino.

Contexto

La propuesta de Directiva¹ del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE² en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (conocida como la "Directiva sobre fiscalidad del ahorro") se presentó en 2008 y pretende reflejar la evolución de los productos de ahorro y del comportamiento de los inversores desde que se inició su aplicación en 2005. Su objetivo es, además, ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva para incluir toda la renta del ahorro, así como los productos que generen intereses o un rendimiento equivalente, e introducir un "planteamiento transparente" en relación con la identificación de sus

¹ COM (2008) 727 de 13.11.2008. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0727:FIN:ES:PDF>

² Directiva 2003/48/CE de 03.06.2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:ES:PDF>

beneficiarios (se adoptarán "medidas razonables para establecer la identidad del beneficiario efectivo") para evitar que se eluda el cumplimiento de la Directiva.

La Directiva 2003/48/CE exige que los Estados miembros intercambien información de tal modo que los pagos de intereses efectuados en un Estado miembro a residentes de otros Estados miembros tributen con arreglo a la legislación del Estado de domicilio fiscal. Durante un periodo transitorio, Luxemburgo y Austria impondrán en su lugar una retención en origen sobre los intereses abonados a ahorradores residentes en otros Estados miembros, en lugar de proporcionar información sobre los ahorradores. Luxemburgo ha anunciado recientemente que, a partir del 1 de enero de 2015, renunciará a hacer uso de los acuerdos transitorios e intercambiará información automáticamente de conformidad con lo dispuesto en la Directiva 2003/48/CE.

Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino aplican medidas equivalentes a las previstas en la Directiva, en virtud de acuerdos celebrados con la UE, y las mismas medidas se aplican en virtud de acuerdos bilaterales celebrados con cada uno de los Estados miembros en diez territorios independientes y asociados de los Países Bajos y del Reino Unido (Guernsey, Jersey, la Isla de Man y siete territorios caribeños).

La aplicación práctica de la Directiva y de los Acuerdos ha revelado ineficiencias e importantes lagunas que facilitan el fraude y la evasión fiscales. Por esta razón, en 2008, la Comisión presentó la propuesta para modificar la Directiva a fin de aumentar su eficacia.

El Consejo ECOFIN de mayo ha adoptado un mandato para que la Comisión negocie una serie de acuerdos en materia de fiscalidad del ahorro con Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino. Su objetivo es garantizar que los cinco países sigan aplicando medidas equivalentes a las de la Directiva de la UE sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro, que está siendo modificada. Además, el ECOFIN, a la luz de las observaciones de los Ministros, ha acordado volver

a tratar la cuestión de la propuesta de Directiva en una próxima sesión.

2.2. Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad

Contexto de la propuesta

El fraude y la evasión fiscales se han agravado considerablemente en la UE y a nivel mundial. Mediante la reducción del fraude y de la evasión los Estados miembros podrían incrementar sus ingresos fiscales, lo cual a su vez les daría más margen para reestructurar sus sistemas tributarios de una manera que promueva mejor el crecimiento. Por otra parte, los contribuyentes honestos no deberían sufrir aumentos adicionales de los impuestos para compensar las pérdidas de ingresos ocasionadas por los defraudadores y los evasores fiscales.

Durante años, la UE ha venido ocupándose activamente de estos problemas, en particular mediante la adopción de instrumentos jurídicos específicos destinados a instaurar un intercambio automático de información en la Unión. La Directiva sobre fiscalidad del ahorro garantiza el intercambio automático de información sobre los rendimientos en forma de intereses, y en el Consejo está siendo objeto de debate una propuesta con vistas a ampliar su ámbito de aplicación, tal y como se explica en el punto 2.1. Por su parte, la Directiva sobre la cooperación administrativa («DCA³») garantiza que, a partir de 2015, los Estados miembros intercambiarán automáticamente información, siempre que esté disponible, acerca de las cinco siguientes categorías de renta y de patrimonio: rendimientos del trabajo, remuneración de los consejeros, productos de seguro de vida no cubiertos por otras directivas, pensiones,

³ Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:ES:PDF>

y propiedad de bienes inmuebles y rentas procedentes de tales bienes.

Los Estados miembros han manifestado claramente su deseo de ir más allá de los niveles actuales de cooperación. El Consejo Europeo de 2 de marzo de 2012 invitó al Consejo y a la Comisión a definir con rapidez formas concretas de mejorar la lucha contra el fraude fiscal. El 6 de diciembre de 2012, la Comisión presentó un plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal⁴. El plan de acción hace hincapié en la necesidad de promover el intercambio automático de información como norma europea e internacional de transparencia e intercambio de información en materia tributaria. En las conclusiones⁵ adoptadas el 14 de mayo de 2013, el Consejo ECOFIN acogía favorablemente la labor de la Comisión encaminada a definir medidas para luchar contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva, y reconocía la utilidad del papel que el plan de acción de la Comisión puede desempeñar a este respecto.

El Consejo Europeo de 22 de mayo de 2013⁶ fue aún más lejos, solicitando la ampliación del intercambio automático de información tanto en la UE como a escala mundial con vistas a combatir el fraude fiscal, la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva. En esa ocasión, la Comisión se comprometió a proponer modificaciones de la DCA en junio de 2013 orientadas a ampliar el ám-

⁴ COM (2012) 722 final de 6.12.2012. Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_es.pdf

⁵ Conclusiones del Consejo sobre la evasión de impuestos y el fraude fiscal, de 14 de mayo de 2013

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/137819.pdf

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/137120.pdf

⁶ Conclusiones del Consejo Europeo sobre fiscalidad, de 22 de mayo de 2013

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ec/137213.pdf

bito de aplicación del intercambio automático de información antes del re-examen de la DCA ya previsto para 2017. En este sentido, la Comisión presentó, el pasado 12 de junio, la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

Objeto de la propuesta

El objeto de la propuesta es ampliar el ámbito de aplicación del intercambio automático de información en la UE más allá de lo previsto en las disposiciones actualmente en vigor al respecto, incorporando al mismo, además, los siguientes elementos: dividendos, plusvalías, otras rentas financieras y saldos en cuentas. Se mantiene lo previsto en cuanto a una revisión y ampliación de la DCA en 2017. No obstante, en consonancia con el objetivo de reforzar el intercambio automático de información, se examinará en tal ocasión la supresión del requisito de disponibilidad en lo que respecta a las cinco categorías existentes, de modo que la DCA cubriría todos los tipos de renta. Por otra parte, las categorías cuya inclusión esté previsto examinar en ese momento se modificarían. A fin de garantizar la coherencia con el plazo fijado para la aplicación del intercambio automático de información a las categorías de renta y de patrimonio ya cubiertas por la DCA, los plazos propuestos para la transposición y la aplicación de las nuevas normas se fijan en el 31 de diciembre de 2014 y el 1 de enero de 2015, respectivamente.

Finalmente, esta propuesta de Directiva, junto con las disposiciones sobre intercambio automático mencionadas, implica que los Estados miembros compartirán entre ellos la misma cantidad de información que la que se han comprometido a compartir con los EE.UU. en el marco de la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA).

2.3 Medidas del G20 para evitar el fraude y la evasión fiscales

En la Cumbre del G20 (países más industrializados o recientemente industrializados + UE) celebrada

en San Petersburgo (Rusia) los días 5 y 6 de septiembre, se consolidó el cambio de paradigma global hacia una fiscalidad más justa respaldando el establecimiento del intercambio automático de información fiscal. Los participantes en la Cumbre se mostraron satisfechos de que la DCA se aplique a partir de 2015 entre los miembros del G20, tal y como ha impulsado la UE. Esto y el respaldo al trabajo de la OCDE sobre la erosión de la base y el desplazamiento del beneficio ponen en evidencia que el G20 está tomando medidas para asegurarse de que las empresas y los individuos pagan los impuestos que deben y que son muy necesarios en estos tiempos.

III. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

3.1 Avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS)

La Comisión Europea presentó esta propuesta de Directiva sobre BICCS en marzo de 2011. El objetivo de la propuesta es doble: por una parte, establecer en la UE un sistema común de cálculo de la base del impuesto de sociedades, que existiría en paralelo con los sistemas nacionales de los Estados miembros y sería facultativo para las empresas; por otra, permitir la consolidación de los beneficios y pérdidas de los grupos empresariales que hayan optado por participar en el sistema. Los Estados miembros mantendrán plenamente su derecho soberano a fijar sus tipos de impuestos de sociedades. La propuesta de Directiva se ha debatido en el Parlamento Europeo y se sigue tratando en el Consejo de la UE.

En 2013, se han celebrado hasta el momento tres reuniones del grupo de fiscalidad directa del Consejo ECOFIN en las que se ha discutido sobre la Directiva los días 15 de enero, 24 de mayo y 6 de septiembre bajo Presidencia irlandesa y Presidencia lituana.

Además, el Grupo de Trabajo Alto Nivel (HLWP) sobre fiscalidad, que reúne a los delegados de alto nivel de los Estados miembros, se reunió el 13 de marzo. El Grupo constató que había un con-

senso general entre los Estados miembros para llevar a cabo los trabajos técnicos en relación con el expediente BICCIS sobre una base de paso a paso (step-by-step). Primero, las delegaciones se centrarían en los temas relacionados con el cálculo de la base imponible mientras que el trabajo técnico sobre los elementos relacionados con la consolidación se trataría más adelante. En este sentido, el HLWP invitó a la Presidencia a preparar un texto de compromiso para avanzar en la labor técnica, centrándose en temas relacionados con el cálculo de la base imponible. Así, la Presidencia preparó un texto de compromiso que recoge los Capítulos del II al VII más el artículo 80 de la propuesta de Directiva. Este texto de compromiso es el que se está debatiendo en las reuniones del grupo de trabajo de fiscalidad directa del Consejo.

Reunión de 24 de mayo

En la reunión de 24 de mayo del grupo de fiscalidad directa del Consejo se discutió sobre el Capítulo VI – Amortización del inmovilizado (artículos del 32 al 42). Lo más destacado de la reunión fueron los debates sobre los artículos 32 y 33.

El artículo 32 (Registro de inmovilizado) del texto de compromiso establece que los costes vinculados a la adquisición, construcción o mejora, junto con sus fechas correspondientes, se inscribirán en un registro de inmovilizado en el que cada elemento del inmovilizado figurará por separado.

En relación a este artículo, muchas delegaciones querían que se incluyese en el registro más información, como por ejemplo, el precio de la transferencia del inmovilizado, la fecha de adquisición del activo o los grupos de activos. La delegación española señaló que cuanto más información conste en el registro será mejor el efecto de control, teniendo en cuenta que la BICCIS no tiene el apoyo de elementos contables. Por su parte, la Comisión Europea comentó que el registro del inmovilizado es esencial aunque los Estados miembros quieren que se exijan demasiados detalles.

El artículo 33 (Base de amortización) señala que la base de amortización incluirá todo coste directa-

mente vinculado con la adquisición, construcción o mejora de un elemento del inmovilizado. En el caso de inmovilizado producido por el sujeto pasivo, los costes indirectos en los que se haya incurrido con motivo de su producción se integrarán asimismo en la base de amortización, en la medida en que no puedan deducirse por otros conceptos.

La discusión entre las delegaciones giró en torno a si debían incluirse o no los costes indirectos en la base de amortización.

Reunión de 6 de septiembre

En la reunión de 6 de septiembre del grupo de trabajo, se trató sobre el Capítulo IV - Cálculo de la base imponible (artículos del 9 al 16), Capítulo V - Periodificación y cuantificación (artículos del 17 al 31) y sobre el artículo 80 (norma general para combatir los abusos).

El artículo 9 recoge los principios generales del cálculo de la base imponible. El artículo dicta que a efectos de cálculo de la base imponible, los beneficios y las pérdidas se reconocerán únicamente cuando se hayan realizado. Las delegaciones manifestaron sus dudas sobre qué significa realización. Además, sugirieron que se hablara de ingresos y gastos en vez de beneficios y pérdidas. Con respecto a la disposición del artículo que indica que la base imponible se determinará por cada ejercicio fiscal, algunos Estados insistieron en que se clarifique que el ejercicio fiscal es idéntico al contable.

El artículo 11, sobre ingresos exentos, declara que quedarán exentos del impuesto sobre sociedades los beneficios distribuidos percibidos, siempre que el sujeto pasivo posea una participación mínima del 10% en el capital de la empresa que reparte dividendos. Igualmente, quedará exento el producto de la transmisión de acciones de una empresa, siempre que el sujeto pasivo posea una participación mínima del 10% en el capital de la empresa inmediatamente antes de la transmisión. Casi todos los Estados miembros se mostraron a favor del 10% aunque algunas delegaciones propusieron que se incluyese el factor de antigüedad en esa participación.

Sobre los gastos deducibles del artículo 12 que incluye las donaciones a favor de entidades benéficas, la mayoría de las delegaciones se mostraron de acuerdo con esta deducción. Se decidió, asimismo, suprimir al artículo 16 sobre entidades benéficas.

En relación al Capítulo V - Periodificación y cuantificación, la Presidencia lituana pidió aportaciones a las delegaciones sobre todo para los artículos del 22 al 27 (artículo 22 – Valoración; Artículo 23 – Cartera de negociación. Artículo 24 – Contratos a largo plazo; Artículo 25 – Provisiones; Artículo 26 – Pensiones; Artículo 27 – Deducciones en concepto de créditos de dudoso cobro). La mayoría de los Estados declararon su acuerdo con los artículos aunque algunos presentaron una reserva de estudio o enviarán sus comentarios por escrito.

Finalmente, respecto al artículo 80, norma anti-abuso, algunas delegaciones exigieron una cláusula más amplia y dar más importancia a la carga de la prueba.

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La pieza básica de la legislación de la Unión Europea sobre el Impuesto de Valor Añadido (IVA) desde el 1 de enero de 2007 ha sido la Directiva 2006/112/CE. También conocida como la "Directiva del IVA", este texto se trata en realidad de una refundición de la Sexta Directiva sobre el IVA de 1977, que se fue modificando a lo largo de los años. Esta refundición reúne diversas disposiciones en un único acto legislativo. La Directiva 2006/112/CE, a su vez, ha sido modificada varias veces en los últimos años y una versión consolidada y sin valor legal vinculante fue publicada en enero de 2010 en el Diario Oficial de la UE⁷.

4.1 Proyecto piloto entre 13 Estados miembros sobre la emisión de dictámenes en materia de IVA en situaciones transfronterizas

En el marco del Foro de la UE sobre el IVA, 13 Estados miembros de la UE han aceptado participar en un proyecto piloto de emisión de dictámenes en materia de IVA en situaciones transfronterizas a instancia de particulares.

Los sujetos pasivos que tengan previsto realizar operaciones transfronterizas entre dos o más de los Estados miembros participantes (Bélgica, Estonia, España, Francia, Chipre, Lituania, Letonia, Malta, Hungría, Países Bajos, Portugal, Eslovenia y el Reino Unido) pueden solicitar un dictamen sobre las operaciones previstas.

Para más detalle sobre las condiciones y el procedimiento puede consultarse la siguiente nota informativa:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/vat-forum-note-information_en.pdf

El proyecto piloto comenzó el 1 de junio de 2013 y está previsto que se prolongue hasta finales de 2013.

4.2 Mecanismo de reacción rápida en caso de fraude del IVA

En julio de 2012, la Comisión Europea planteó una propuesta de reacción rápida que permita a los Estados miembros reaccionar con mayor rapidez y eficacia en caso del fraude del IVA. Se trata de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se enmienda la Directiva 2006/112/EC sobre el sistema común del IVA, en lo referente al mecanismo de reacción rápida contra el fraude del IVA⁸.

Los mecanismos de fraude del IVA evolucionan con rapidez y, en ocasiones, los Estados miembros se ven enfrentados a situaciones en las que la normativa de la UE en materia de IVA no les aporta una base jurídica en la que sustentar las medidas de respuesta que desean adoptar.

⁷ http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V3&T2=2006&T3=112&RecHType=RECH_consolidated&Submit=Search

⁸ <http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/12/st13/st13027.es12.pdf>

Hasta el momento, tales situaciones se han resuelto introduciendo modificaciones a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido⁹ ("la Directiva del IVA"), o autorizando a los Estados miembros a aplicar medidas de excepción individuales, de conformidad con el artículo 395 de la Directiva del IVA. Dicho artículo ofrece en la actualidad a los Estados miembros la posibilidad de acogerse a una medida de excepción a fin de combatir el fraude (aunque también prevé como posible objetivo alternativo la simplificación). Para ello es preciso que la Comisión presente una propuesta (favorable), proceso que puede durar hasta 8 meses, tal como prevé el artículo 395, apartado 4, de la Directiva del IVA, y que el Consejo adopte dicha propuesta por unanimidad, lo que puede provocar más demoras.

En ambos casos, el proceso es lento y complicado por naturaleza y contrasta con la rapidez con la que surgen los fenómenos de fraude a escala internacional, como por ejemplo, el fraude carrusel, que se produce en el contexto de servicios prestados con gran celeridad al operador sucesivo (frente al tipo de fraude más tradicional que afecta a los bienes). Por tanto, el proceso de concesión de excepciones o de modificación de la Directiva del IVA puede generar pérdidas económicas significativas e irreparables.

En este contexto, los Estados miembros pueden verse inducidos a adoptar medidas inmediatas sin disponer de un fundamento jurídico en la normativa de la UE. Esta situación, no obstante, dista de ser la ideal, dado que, incluso en el caso de que las medidas adoptadas sean apropiadas y proporcionadas a la situación de fraude, pueden ser recurridas ante los órganos jurisdiccionales por su carencia de fundamento jurídico.

La propuesta de la Comisión pretende acelerar el procedimiento para autorizar a los Estados miembros a conceder excepciones a lo dis-

⁹ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:es:PDF>

puesto en la Directiva sobre el IVA, estableciendo que podrán otorgarse competencias de ejecución a la Comisión con arreglo al "mecanismo de reacción rápida". La idea es que los Estados miembros puedan aplicar en el plazo de un mes un "mecanismo de autoliquidación" según el cual el beneficiario de bienes o servicios se convierte en el sujeto imponible del IVA, en sustitución del suministrador.

A nivel técnico, en la reunión de 27 de mayo del grupo de trabajo de fiscalidad indirecta, a expensas de las reservas italiana y sueca, se llegó a un acuerdo respecto al mecanismo de reacción rápida (QRM) y la inversión del sujeto pasivo opcional y temporal. En relación con el mecanismo de reacción rápida el Reino Unido monopolizó la reunión y Alemania guardó silencio. Respecto a la aplicación opcional y temporal de la inversión del sujeto pasivo, el debate se centró en la definición de los metales que quedarán incluidos. La Presidencia propuso "metales en bruto o semiterminados y metales preciosos". Esa definición quedó pendiente de una reserva alemana.

Finalmente, el 22 de julio, el Consejo adoptó dos Directivas que permitirán a los Estados miembros mejorar la lucha contra el fraude del IVA, lo que facilitará una reacción rápida y permitirá una medida específica para hacer frente a los llamados fraudes carrusel (12083/13¹⁰ + ADD 1¹¹ + 11373/13¹² + 11374/13¹³).

La importancia de este tipo de medidas, entre una serie de iniciativas destinadas a mejorar la lucha contra la evasión fiscal y el fraude fiscal, se puso de relieve por el Consejo Europeo en su reunión del 22 de mayo.

¹⁰<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/13/st12/st12083.en13.pdf>

¹¹<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/13/st12/st12083-ad01.en13.pdf>

¹²<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/13/st11/st11373.en13.pdf>

¹³<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/13/st11/st11374.en13.pdf>

Las deficiencias en el sistema del IVA dejan a los Estados miembros vulnerables ante el fraude, a menudo con graves consecuencias para los tesoros nacionales. Este es particularmente el caso con las transacciones transfronterizas.

Los fraudes evolucionan rápidamente, dando lugar a situaciones que requieren una respuesta rápida. Un ejemplo común es el fraude carrusel, donde los suministros se negocian rápidamente varias veces sin el pago del IVA.

Hasta ahora, este tipo de situaciones se han abordado, ya sea por las enmiendas a la Directiva sobre el IVA (2006/112/CE) o a través de excepciones individuales concedidas a los Estados Miembros en virtud de esa Directiva. Ambas respuestas requieren una propuesta de la Comisión y una decisión unánime del Consejo, un proceso que puede tomar varios meses.

Las dos Directivas adoptadas modifican la Directiva 2006/112/CE sobre el sistema común del IVA de la UE:

- la Directiva 2013/42/UE¹⁴ del Consejo está destinada a permitir medidas inmediatas que deben tomarse en caso de fraude masivo y repentino de IVA ("mecanismo de reacción rápida");
- la Directiva 2013/43/UE¹⁵ del Consejo permite a los Estados miembros que apliquen, de forma optativa y temporal, una inversión de la responsabilidad por el pago del IVA ("mecanismo de inversión del sujeto pasivo"), con el objetivo de cerrar ciertos tipos conocidos de fraude, en particular los llamados de carrusel.

Con el "mecanismo de inversión del sujeto pasivo", la responsabilidad por el pago del IVA se desplaza desde el proveedor (como normal-

¹⁴ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:201:0001:0003:ES:PDF>

¹⁵ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:201:0004:0006:ES:PDF>

mente es requerido por las normas de la UE) al cliente, por el suministro de determinados bienes y servicios. En virtud de la nueva Directiva, los Estados miembros tienen la opción de aplicar de forma temporal dentro de una extensa lista pre-determinada de sectores, sin perjuicio de lo dispuesto en la Directiva del IVA.

El "mecanismo de inversión del sujeto pasivo" ahora potencialmente se aplicará a los siguientes sectores: teléfonos móviles, dispositivos de circuitos integrados, equipos de gas y electricidad, servicios de telecomunicaciones, consolas de videojuegos, tablet PCs y portátiles, los cereales y los cultivos industriales y los metales en bruto y semielaborados.

Con el "mecanismo de reacción rápida", un procedimiento acelerado permitirá a los Estados miembros aplicar una "inversión del sujeto pasivo" a los suministros específicos de bienes y servicios por un período corto de tiempo, sin perjuicio de lo dispuesto en la Directiva del IVA.

Cuando un Estado miembro desee introducir una medida específica a través del "mecanismo de reacción rápida", la Comisión dispondrá de un corto período en el que se confirme si se opone, teniendo en cuenta las opiniones de los demás Estados miembros.

La adopción por el Consejo de estas 2 Directivas siguió a un acuerdo político en su reunión del 21 de junio. En un comunicado, el Consejo y la Comisión destacaron la temporal y excepcional naturaleza de las dos directivas para hacer frente a graves riesgos de fraude en el IVA.

Ambas Directivas se aplicarán hasta el 31 de diciembre de 2018 y las renovaciones a partir de entonces requerirán una propuesta de la Comisión y la aprobación unánime del Consejo.

Mientras tanto, la Comisión dará prioridad a trabajar en un nuevo sistema del IVA, tal como se indicó en una comunicación de diciembre 2011, con el fin de facilitar la prevención del fraude en el IVA en lugar de confiar en las soluciones basadas en excepciones.

4.3 Imposición de los servicios electrónicos, los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión

En diciembre de 2012, la Comisión Europea presentó la última de las propuestas de un conjunto de medidas que permitirán aplicar, a partir de junio de 2015, una imposición de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de los servicios electrónicos que pretende ser más justa y más simple. Es la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios¹⁶.

En 2008, la Directiva del IVA se modificó con el fin de tomar en cuenta el desarrollo del comercio electrónico. En ese momento, al objeto de garantizar la imposición en el lugar en que se produce el consumo, se acuerda que a partir del 1 de enero de 2015 los servicios de telecomunicaciones y radiodifusión y los servicios electrónicos se graven allí donde el cliente esté establecido o tenga su lugar de residencia.

Una vez que estas reglas sean de aplicación, todas las empresas concernidas deberían estar en pie de igualdad, independientemente de su tamaño o estructura. Además, ello debería ayudar al desarrollo del comercio electrónico en el mercado único.

Con el fin de simplificar la aplicación de las nuevas normas, los suministradores de estos servicios tendrán la posibilidad de cumplir con sus obligaciones con respecto al IVA en el conjunto de la UE a través de la presentación de una declaración de IVA única en aquel Estado miembro en que estén identificados.

Desde el punto de vista del cliente, la tasa del IVA deberá ser idéntica independientemente del lugar de establecimiento del suministrador.

En la reunión técnica del grupo de trabajo del Consejo de 21 de mayo, la Presidencia irlandesa

presentó su nuevo texto para el artículo 9 bis (Portales de venta de apps) modificando la propuesta original de la Comisión.

Las modificaciones introducidas las justificó porque establecer la condición de prestador del servicio basado solo en los acuerdos contractuales supone el riesgo de pérdida de la realidad de las operaciones y del fondo económico de las mismas. El precepto en su segundo párrafo establece ahora las condiciones para que el gestor del portal o el proveedor de servicios de aplicaciones no sea considerado prestador del servicio electrónico, sino mero agente. Esas condiciones son: que no debe iniciar el pago, (esto es, autorizar que se imponga el pago al cliente), no debe iniciar la entrega (esto es, realizar la entrega) y no debe fijar los términos y condiciones del contrato.

En la reunión del grupo de trabajo del Consejo de 6 de junio, en relación con el artículo 9a se acordó la inclusión de los servicios de telecomunicaciones VOIP. Se mejoró la redacción del segundo párrafo del apartado 1 y se mejoró la redacción de la letra c) del artículo 2.

4.4 El IVA en el tratamiento de los bonos (vouchers)

A lo largo de 2013 se ha seguido debatiendo sobre la 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 al tratamiento de los bonos¹⁷. El objetivo de esta propuesta sobre el régimen del IVA aplicable a los bonos (bonos prepagados de telecomunicaciones, cheques-regalo, bonos de descuento) es hacer frente a la doble imposición o a la evasión fiscal, aclarando y armonizando las normas contenidas en la legislación de la UE.

La propuesta prevé una serie de modificaciones de la Directiva del IVA, que se dividen en 5 categorías:

¹⁶ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0763:FIN:ES:PDF>

¹⁷ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0206:FIN:ES:PDF>

- definición de los bonos a efectos del IVA – bonos de que gravan en el momento de su emisión (“bonos univalentes”) y bonos que se gravan exclusivamente cuando se canjean (“bonos polivalentes”);
- momento de imposición;
- normas relativas a la distribución;
- bonos de descuento;
- y otras modificaciones técnicas o consecutivas.

En la reunión técnica del Consejo 15 de abril, se analizó una nota de la Presidencia irlandesa que se refería a las definiciones incluidas en la propuesta. Se discutió la distinción entre bono univalente y polivalente pero también la distinción entre bono y medio de pago.

Alemania mantuvo que el bono univalente es un “pago a cuenta”. Ello implica que en todo caso el deudor del impuesto es el redentor. Las demás delegaciones opinaron que el emisor del bono univalente debe el impuesto. Francia opinó que para que un bono sea univalente, deben coincidir emisor y redentor. Los demás opinaron que pueden no ser la misma persona aunque algunos (Alemania) opinaron que el redentor debe estar identificado y otros opinaron que basta con que sea identificable en un grupo siempre que ello permita determinar el lugar de realización de la operación.

El debate más interesante se refirió al problema de los bonos polivalentes caducados sin ser redimidos. La mayoría opinaron que no hay operación pero Bélgica y Portugal (y en menor medida Reino Unido y España), se mostraron partidarios de replantear la posible tributación de este tipo de operaciones.

En las reuniones técnicas del Consejo de 18 de julio y 5 de septiembre, hubo escasos avances en las discusiones. El debate más interesante se refirió a la cuestión de si deben o no gravarse los bonos polivalentes no redimidos. Bélgica (apo-

yada por España, Grecia y Portugal) propuso gravar esos bonos en el momento de su caducidad. El resto de las delegaciones y la Comisión consideraron por el contrario que en caso de que un bono polivalente no sea redimido, no debe haber tributación.

V. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

5.1 Impuesto sobre las transacciones financieras

La reciente crisis económica y financiera mundial ha tenido graves repercusiones sobre nuestras economías y finanzas públicas. El sector financiero ha desempeñado un papel fundamental en el desencadenamiento de la crisis, pero han sido las administraciones públicas y los ciudadanos europeos en su conjunto quienes han tenido que soportar los costes de la misma. Existe un amplio consenso, tanto en la UE como a escala internacional, sobre la conveniencia de que el sector financiero aporte una contribución más equitativa, habida cuenta de los costes que genera la lucha contra la crisis y de la escasa tributación a la que está sujeto actualmente este sector. Algunos Estados miembros de la UE han emprendido ya acciones divergentes en el ámbito de la fiscalidad del sector financiero.

Por ello, el 28 de septiembre de 2011, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE¹⁸. La base jurídica de la propuesta de Directiva del Consejo era el artículo 113 del TFUE, ya que las disposiciones propuestas iban dirigidas a armonizar la legislación relativa a la imposición de las transacciones financieras en la medida necesaria para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las transacciones con instrumentos financieros y evitar el falseamiento de la competencia.

Los principales objetivos de esta propuesta eran los siguientes:

¹⁸ COM(2011) 594 final.

- armonizar la legislación relativa a la fiscalidad indirecta sobre las transacciones financieras, lo cual es necesario para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las transacciones con instrumentos financieros y evitar un falseamiento de la competencia entre estos últimos, los operadores y los mercados en la Unión Europea en su conjunto, y, al mismo tiempo,
- garantizar que las entidades financieras contribuyan equitativa y sustancialmente a la financiación de los costes generados por la reciente crisis y crear condiciones de igualdad con los demás sectores desde una perspectiva fiscal¹⁹, y
- establecer medidas adecuadas para desincentivar las transacciones que no refuercen la eficiencia de los mercados financieros, complementando así las medidas de regulación encaminadas a evitar crisis futuras.

El ECOFIN del 22 de enero de 2013²⁰ autorizó la cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto de Transacciones Financieras (ITF) de 11 Estados miembros, incluido España²¹. La autorización fue aprobada por mayoría cualificada, con la abstención de la República Checa, Reino Unido, Luxemburgo y Malta. El Parlamento Europeo aprobó su autorización el pasado 12 de diciembre de 2012.

Los once Estados participantes son: Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia,

¹⁹ Las entidades financieras se han beneficiado ampliamente, de forma directa o indirecta, de las operaciones de rescate y de garantía (pre)financiadas por los contribuyentes europeos a lo largo del período comprendido entre 2008 y 2012. Dichas operaciones, unidas al descenso de la actividad económica causada al propagarse la incertidumbre respecto de la estabilidad del sistema económico y financiero en su conjunto, han deteriorado los saldos de las finanzas públicas en toda Europa en más de un 20 % del PIB. Hay que señalar asimismo que la mayoría de los servicios financieros y de seguros están exentos del IVA.

²⁰http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/135290.pdf

²¹http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/134949.pdf

Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia. Todos ellos solicitaron conjuntamente a la Comisión en septiembre y octubre de 2012 que redactara una propuesta de cooperación reforzada basándose en la propuesta original para la UE 27.

El Comisario de Fiscalidad y Aduanas, Algirdas Semeta, se congratuló de la decisión del Consejo, que consideró un hito en la política fiscal de la UE y también en la historia de la fiscalidad mundial ya que por primera vez un impuesto de este tipo será aplicado en un ámbito regional considerable²².

De esta forma, España, Francia, Alemania, Bélgica, Austria, Eslovenia, Portugal, Grecia, Eslovaquia, Italia y Estonia quieren dotarse de esta tasa a través de una cooperación reforzada, un mecanismo que permite a un grupo de once Estados miembros avanzar por libre en una iniciativa que requiere unanimidad y que otros países rechazan.

La Comisión Europea presentó su propuesta para lanzar el proceso en febrero de 2013. Los progresos en este dossier nunca han sido fáciles, pero ahora ha salido un nuevo obstáculo.

El 6 de septiembre, el Servicio Jurídico del Consejo presentó un informe (ver documento 13412/13 JUR 448)²³ en el que afirma que el artículo 4.1. f) de la propuesta de la Comisión es ilegal. El Servicio Jurídico del Consejo atacó frontalmente uno de los pilares del plan, el principio de residencia. Esta disposición señala que la

²²http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/other_taxes/financial_sector/ftt_press_notice_en.pdf

http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-42_en.htm

²³http://register.consilium.europa.eu/servlet/driver?lang=EN&typ=Advanced&cmsid=639&ff_COTE_DOCUMENT=13412%2F13&ff_COTE_DOSSIER_INST=&ff_TITRE=&ff_FT_TEXT=&ff_SOUS_COTE_MATIERE=&dd_DATE_DOCUMENT=&document_date_single_comparator=&document_date_single_date=&document_date_from_date=&document_date_to_date=&dd_DATE_REUNION=&meeting_date_single_comparator=&meeting_date_single_date=&meeting_date_from_date=&meeting_date_to_date=&fc=REGAISEN&srm=25&md=100&ssf=DATE_DOCUMENT+DESC&rc=1&nr=1&page=Detail

tasa se cobrará en función del lugar donde estén establecidos los organismos participantes en la transacción, y no según el lugar donde la operación tenga lugar.

Los juristas del Consejo, en una opinión no vinculante, indicaron que definir donde un grupo está establecido excede la jurisdicción fiscal de los Estados miembros, según las costumbres del derecho internacional.

Creyeron además que la medida es incompatible con el derecho de la UE, ya que infringe las competencias en materia de impuestos de los países europeos que no participan en la cooperación reforzada. También sostuvieron que es discriminatoria y que creará distorsiones en la competencia, perjudicando a los Estados miembros ajenos a la iniciativa.

La Comisión Europea manifestó su desacuerdo a través de la portavoz Emer Traynor, quien afirmó que la propuesta de febrero solo se planteó tras llevar a cabo un "conciencioso" análisis. "Defendemos firmemente que es jurídicamente sólida y que respeta el derecho de la UE y el derecho internacional", declaró.

El Ejecutivo comunitario espera que los Estados miembros analicen la opinión de los juristas del Consejo teniendo también en cuenta el punto de vista de la Comisión Europea. En cualquier caso, descarta que este contratiempo tenga que suponer necesariamente una ralentización del proyecto de tasa.

El objetivo es que el sector financiero, causante de crisis que ha necesitado la intervención del dinero del contribuyente, contribuya de forma equitativa y substancial a los ingresos públicos.

VI. IMPUESTOS ESPECIALES

6.1 Imposición de los productos energéticos y de la electricidad

A este respecto, se analiza la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE²⁴ por la que se reestructura el régi-

men comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (docs 12037/13 FISC 144 ENER 352 ENV 679 + ADD 1).

En abril de 2011 la Comisión presentó al Consejo una propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/EC por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva sobre el Impuesto de la Energía, ETD en inglés). La propuesta busca acercar la ETD a los objetivos de energía y cambio climático de la UE, como requirió el Consejo Europeo en marzo de 2008. En junio y octubre de 2012, el Consejo solicitó continuar con el trabajo y discusiones de la propuesta de la Comisión sobre el impuesto de la energía.

La propuesta ha sido discutida en los grupos de trabajo del Consejo en varias ocasiones, bajo la Presidencia de Hungría, Polonia, Dinamarca, Chipre e Irlanda.

Siguiendo el llamado del Consejo ECOFIN de 21 de junio de 2013 para continuar con las discusiones de este expediente, y teniendo en mente que un gran número de temas de naturaleza técnica impiden el progreso de las negociaciones, la nueva Presidencia lituana decidió para este semestre focalizar sus esfuerzos en un examen de estos asuntos técnicos artículo por artículo, y es lo que se ha estado haciendo en las últimas reuniones técnicas, que han tenido lugar los días 23 de julio y 26 de septiembre.

Por lo tanto, en este último semestre del año, la Presidencia lituana se va a limitar a un análisis de ciertas cuestiones técnicas, obviando cuestiones de contenido político tales como la fijación de los tipos mínimos.

²⁴ DIRECTIVA 2003/96/CE DEL CONSEJO de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003L0096:20040501:ES:PDF>

VII. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

7.1 La Comisión Europea crea una plataforma de buena gobernanza fiscal²⁵

Como parte de su trabajo contra la evasión y la elusión fiscales, la Comisión Europea creó el 23 de abril una plataforma de buena gobernanza fiscal. Esta plataforma es una de las iniciativas que figuran en el plan de acción de la Comisión contra la evasión fiscal de diciembre de 2012.

El objetivo de la plataforma de buena gobernanza fiscal es supervisar los progresos de los Estados miembros a la hora de hacer frente a la planificación fiscal agresiva y reprimir los paraísos fiscales. La plataforma vigilará que los Estados miembros tomen medidas reales y eficaces para solucionar estos problemas, en un marco coordinado a escala de la UE.

La plataforma está formada por las administraciones fiscales nacionales de los Estados miembros así como por 15 organizaciones que representan a las empresas, a la sociedad civil y a otras partes interesadas²⁶. Estas 15 organizaciones han sido seleccionadas a través de una convocatoria de candidaturas. La plataforma pretende facilitar el diálogo y el intercambio de conocimientos.

La plataforma prestará atención sobre todo a los avances registrados en relación con las dos Recomendaciones²⁷ vinculadas al plan de acción de la Comisión contra la evasión fiscal.

La primera Recomendación prevé la adopción en la UE de una posición de fuerza contra los paraísos fiscales. Utilizando criterios comunes, se invita a los Estados miembros a identificar esos

²⁵http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.htm

²⁶http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/pr_taxgoods.pdf

²⁷http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8805_es.pdf

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_es.pdf

paraísos y a introducirlos en unas listas negras nacionales. También se establecen medidas específicas para convencer a los países no miembros de la UE de la necesidad de aplicar las normas de gobernanza que rigen en la Unión.

La segunda Recomendación aborda el tema de la planificación fiscal agresiva. En ella se proponen diferentes vías para corregir los tecnicismos y las lagunas que algunas empresas aprovechan para evitar el pago de lo que equitativamente les corresponde. La Recomendación anima a los Estados miembros a reforzar sus convenios de doble imposición para evitar que puedan dar como resultado una ausencia total de tributación. Se les anima también a adoptar, para la lucha contra las prácticas abusivas, una norma general común que permita basar los impuestos en las actividades económicas reales y dejar de lado cualquier montaje artificial con el que se pretenda eludirlos.

La primera reunión de la plataforma se celebró el 10 de junio de 2013.

7.2 La Comisión Europea lanza una campaña para luchar contra el fraude y la evasión fiscales

La campaña, lanzada el pasado 5 de agosto, tiene como objetivo concienciar sobre el fraude y la evasión fiscales. La Comisión ha creado una nueva página web con información clave acerca de este problema y las acciones que deberían llevarse a cabo.

La página web está disponible en:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_en.htm

VIII. PROCEDIMIENTOS

8.1 Dictámenes motivados

La Comisión exige a cinco Estados miembros que apliquen las normas fundamentales de la UE contra el fraude fiscal

La Comisión ha enviado hoy dictámenes motiva-

dos a Bélgica, Grecia, Finlandia (Provincia de Åland), Italia y Polonia, en los que les pide que notifiquen la transposición de la DCA a su ordenamiento jurídico nacional.

La DCA está destinada a aumentar la transparencia, mejorar el intercambio de información y estrechar la cooperación transfronteriza, que son herramientas fundamentales para luchar contra el fraude fiscal. Los Estados miembros tenían la obligación jurídica de empezar a aplicar dicha Directiva a partir del 1 de enero de 2013. Bélgica, Grecia, Finlandia, Italia y Polonia no han informado a la Comisión acerca de la transposición de la Directiva a su ordenamiento jurídico nacional.

La Comisión solicita a Grecia que acabe con los impuestos discriminatorios sobre la leche y la carne

La Comisión Europea ha solicitado oficialmente a Grecia que modifique su legislación fiscal discriminatoria sobre la leche, los productos lácteos y la carne procedentes de otros Estados miembros.

Actualmente Grecia aplica una tasa a las compras de leche y productos lácteos. No obstante, la tasa no se aplica del mismo modo a los productos nacionales que a los productos procedentes de otros Estados miembros. Algunos productos internos están exentos de impuestos y a otros se les grava a un tipo más bajo.

También se impone una tasa sobre las compras de carne, tanto doméstica como importada. No obstante, esta tasa se utiliza para financiar el ELOGAK, un organismo público que concede subvenciones a los agricultores griegos, por lo que solo beneficia a los productos nacionales.

Estas disposiciones infringen las normas de la UE que prohíben las medidas que tienen un efecto equivalente a los derechos de aduanas y dan lugar a tributos internos discriminatorios. La petición adopta la forma de un dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podrá remitir el

asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

La Comisión pide a Portugal que acabe con los tributos discriminatorios que aplica a las sociedades no residentes

La Comisión Europea ha pedido a Portugal que modifique sus normas fiscales para sociedades no residentes que sean propiedad de residentes en dicho país.

Las empresas que no tengan su domicilio social o su centro efectivo de dirección en Portugal están sujetas al impuesto de sociedades por sus ingresos obtenidos en dicho país. Al igual que otros contribuyentes, estas empresas pueden disfrutar de una serie de ventajas fiscales. Sin embargo, estas ventajas no se conceden si más del 25 % del capital de la sociedad no residente es propiedad de residentes en Portugal.

La Comisión Europea considera que un régimen fiscal diferente para las sociedades no residentes sobre la base de la residencia de sus accionistas es un obstáculo a la libre circulación de capitales. La petición adopta la forma de un dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podrá remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

La Comisión pide a España que acabe con los tributos discriminatorios que aplica a las sociedades no residentes

La Comisión Europea ha pedido a España que modifique la normativa fiscal discriminatoria que aplica a los dividendos extranjeros. Se trata de dividendos distribuidos por una sociedad no residente a una empresa española. El tratamiento fiscal a los dividendos extranjeros es más gravoso que el de los dividendos nacionales (es decir, los distribuidos por empresas residentes en España). Por ejemplo, una empresa española que invierta en una sociedad no residente debe cumplir más condiciones (por ejemplo, relacionadas con el volumen de ingresos y el nivel de participación de los accionistas) que en el caso de una inversión nacional si desea beneficiarse de la reducción de impuestos. En otros casos, el beneficio

fiscal previsto para los dividendos nacionales no se prevé para los dividendos extranjeros.

La Comisión considera que este régimen es incompatible con el derecho de establecimiento, libre prestación de servicios, suministro transfronterizo de mercancías y libre circulación de capitales que figura en los Tratados de la UE.

La petición adopta la forma de un dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podrá remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la UE.

La Comisión pide al Reino Unido que garantice que los consumidores pueden percibir devoluciones del IVA de fabricantes

La Comisión Europea ha pedido oficialmente al Reino Unido que modifique su legislación para garantizar que se pueda devolver a los clientes finales el IVA soportado en forma de devoluciones de los fabricantes en relación con mercancías cuyo precio hayan reducido y que hayan comprado a través de una tercera parte (por ejemplo, champú adquirido en un supermercado).

Según las normas sobre el IVA de la UE, se autoriza también a los consumidores a percibir el IVA cuando obtengan una devolución en relación con mercancías defectuosas o que no cumplan las expectativas de los clientes, o cuando el cliente devuelva las mercancías. Sin embargo, la normativa británica actual no permite a los fabricantes devolver el IVA pagado en el momento de la compra.

El 24 de mayo de 2012, el Reino Unido anunció su intención de modificar su normativa para ajustarla a la legislación de la UE, pero aún no lo ha hecho. La petición de la Comisión adopta la forma de un dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podrá llevar al Reino Unido ante el Tribunal de Justicia de la UE.

8.2 Procedimientos de infracción

La Comisión lleva a España ante el Tribunal de

Justicia por imposición discriminatoria sobre bienes raíces

La Comisión Europea ha decidido llevar a España ante el Tribunal de Justicia de la UE por unas normas fiscales sobre bienes raíces discriminatorias que impiden a los no residentes disfrutar de las mismas ventajas fiscales que los residentes.

Con arreglo a la legislación española, la plusvalía de la venta de una residencia permanente está exenta de impuestos si el dinero se utiliza para comprar otra residencia permanente. Sin embargo, esta disposición se aplica únicamente a los residentes españoles, por lo que se discrimina a los no residentes, que pueden acabar pagando unos impuestos mucho mayores.

En la práctica, si una persona que vive en España se traslada a otro Estado miembro y vende su residencia permanente en España para comprar una casa nueva en el otro Estado miembro al que se ha mudado, las plusvalías obtenidas por esa venta están gravadas. Por el contrario, habrían estado exentas de impuestos si se hubiera quedado en España y hubiera comprado una nueva casa allí.

La Comisión considera que se trata de un obstáculo a la libre circulación de personas y de trabajadores por cuenta ajena y por cuenta propia, por lo que vulnera los Tratados de la UE.

La remisión al Tribunal de Justicia de la UE es la última etapa del procedimiento de infracción.

8.3 Tribunal de Justicia de la UE

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-388/11, Le Crédit Lyonnais/Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État. Una sociedad con domicilio social en un Estado miembro no puede tomar en consideración, para calcular su prorata de deducción del IVA, el volumen de negocios de sus sucursales establecidas en el extranjero.

A raíz de una verificación de su contabilidad, el banco Le Crédit Lyonnais (LCL), cuyo domicilio

social está ubicado en Francia y que posee sucursales en el extranjero, fue objeto de dos notificaciones de liquidaciones complementarias. La Administración tributaria francesa le requirió el pago de cuotas, en particular, del IVA por el período comprendido entre el 1 de enero de 1988 y el 31 de diciembre de 1989, imputándole haber tomado en consideración el importe de los intereses de préstamos concedidos a sus sucursales establecidas fuera del territorio francés para calcular la prorrata de deducción del IVA aplicable al banco.

LCL interpuso un recurso de casación ante el Consejo de Estado (Francia) que decidió preguntar al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación de la Sexta Directiva sobre el IVA. Se trata de dilucidar si una sociedad cuya sede está establecida en un Estado miembro y que dispone de sucursales ubicadas en el extranjero debe, en el momento de satisfacer sus obligaciones fiscales respecto del Estado miembro de la sede –en la medida en que realiza tanto operaciones con derecho a deducción como operaciones sin derecho a deducción–, tomar en consideración o no, para calcular su prorrata de deducción del IVA, su volumen de negocios total, es decir, incluir tanto el de la sede como el de sus distintas sucursales.

Mediante la sentencia que ha dictado, el Tribunal de Justicia responde que la Directiva debe interpretarse en el sentido de que una sociedad cuya sede está ubicada en un Estado miembro no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en los Estados terceros.

<http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2013-09/cp130102es.pdf>

Sentencias en los asuntos C 189/11 Comisión/España; C 193/11 Comisión/Polonia; C 236/11 Comisión/Italia; C 269/11 Comisión/República Checa; C 293/11 Comisión/Grecia; C 296/11 Comisión/Francia; C 309/11 Comisión/Finlandia y C 450/11 Comisión/Portugal. Las normas del régimen especial del IVA aplicables a las agencias

de viajes no se limitan a los supuestos de venta de viajes a los viajeros y abarcan las ventas a cualquier cliente. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia desestima íntegramente los recursos interpuestos por la Comisión contra Polonia, Italia, la República Checa, Grecia, Francia, Finlandia y Portugal, y estima parcialmente el recurso interpuesto contra España.

La Comisión Europea interpuso una serie de recursos por incumplimiento contra ocho Estados miembros por inobservancia de sus obligaciones derivadas de lo dispuesto en la Directiva que regula el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva 2006/112/CE). Los recursos se refieren al régimen especial de las agencias de viajes.

Con respecto a Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Polonia, Portugal y República Checa, la Comisión consideraba que el régimen especial de las agencias de viajes es aplicable únicamente en los casos de venta de viajes a viajeros. Reprochaba a estos Estados miembros el haber autorizado la aplicación de este régimen en los casos de venta de viajes a todo tipo de clientes.

Mediante las sentencias dictadas, al considerar que las normas del régimen especial no se limitan a los supuestos de venta de viajes a los viajeros, el Tribunal de Justicia desestima en su integridad los recursos de la Comisión interpuestos contra los citados países.

En lo que se refiere a España, el Tribunal de Justicia, estima parcialmente el recurso interpuesto por la Comisión y le da la razón en lo siguiente: la normativa española es contraria al Derecho de la Unión, ya que excluye del régimen especial las ventas de viajes organizados por las agencias mayoristas, pero efectuadas por las agencias minoristas; la normativa española es contraria al Derecho de la Unión, ya que permite a la agencia de viajes, previa consulta con el cliente, hacer constar en la factura, bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio» un porcentaje definido del precio con IVA incluido, que se considera soportado por el cliente y que éste tiene derecho a deducir. El Tribunal de Justicia se-

ñala que esa deducción no está prevista en modo alguno en el régimen especial de las agencias de viajes. Finalmente, el Tribunal de Justicia confirma que, en el ámbito de las agencias de viajes, la base imponible debe determinarse refiriéndola a cada prestación de servicios única proporcionada por la agencia de viajes, y no de manera global.

<http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2013-09/cp130120es.pdf>

IX. PUBLICACIONES

- Estudio sobre el déficit recaudatorio de los Estados miembros en materia de IVA

Según un nuevo estudio realizado para la Comisión sobre el déficit recaudatorio de los Estados miembros en materia de IVA, en 2011 se perdieron 193.000 millones de EUR debido al incumplimiento de la normativa o a la no recaudación del impuesto. En el estudio se facilitan datos detallados sobre la diferencia existente entre el importe del IVA adeudado y el importe del IVA recaudado en veintiséis Estados miembros entre 2000 y 2011; también se exponen los principales factores que contribuyeron al déficit recaudatorio del IVA, junto con un panorama de los efectos de la crisis económica en los ingresos en concepto de IVA.

El estudio muestra que España está cerca de la media de la UE en porcentaje de éxito en la recaudación de IVA. La media de la UE fue del 18%, y la de España es un 21% del ingreso total.

El país con una mayor diferencia entre lo esperado y lo recaudado fue Rumania, que de 21,7 millones pronosticados, solo pudo ingresar 11,4. El mejor fue Malta, donde la divergencia fue del 4%.

Entre las grandes economías, Alemania registró una diferencia del 12% de los ingresos totales, Francia en el 19%, el Reino Unido en el 13% e Italia en el 27%.

El déficit recaudatorio del IVA es la diferencia entre los ingresos previstos y los ingresos realmente recaudados por las autoridades en concepto de IVA. Si bien es cierto que el incumplimiento de la normativa del IVA contribuye en gran medida a esa pérdida de ingresos, el déficit recaudatorio del IVA no se debe únicamente al fraude. El IVA no abonado es resultado también, entre otras cosas, de las quiebras e insolvencias, los errores estadísticos, los retrasos en el pago y la elusión legal.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-844_es.htm

- Tendencias de la fiscalidad en la UE, edición 2013

Este informe contiene un análisis estadístico y económico detallado de los sistemas de fiscalidad de los Estados miembros de la UE, más Islandia y Noruega, que son Estados miembros del Espacio Económico Europeo. Los datos son presentados dentro de un marco estadístico unificado que hace que sea posible evaluar los heterogéneos sistemas de fiscalidad nacionales sobre una base comparativa. Los capítulos dedicados a los 29 países que cubre el informe dan una visión de conjunto de los sistemas fiscales nacionales, las tendencias de ingresos y los recientes cambios en la política.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

- Taxation papers, nº 35: "El coste marginal de los fondos públicos en la UE: impuestos sobre el trabajo versus impuestos medioambientales"

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/eco-

onomic_analysis/tax_papers/taxation_paper_35_en.pdf

- Taxation papers, nº 36: "Estudio sobre el impacto de la devaluación fiscal"

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_36_en.pdf

X. CONFERENCIAS

- Foro de la Fiscalidad 2013, Bruselas 18 de noviembre

El Foro, acogido por el Comisario responsable de Fiscalidad y Aduanas, Algirdas Šemeta, es la conferencia anual que reúne a responsables de las políticas, expertos, grupos interesados y público en general para discutir sobre asuntos de fiscalidad. El tema elegido para esta edición es "Un sistema de IVA eficiente".

Para más información:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_conferences/tax_forum/index_en.htm