

INTRODUCCIÓN

Recientemente, los tres Territorios Históricos han aprobado nuevas Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Concretamente, la Norma Foral 33/2013 de 27 de noviembre en el Territorio Histórico de Álava, la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, en el Territorio Histórico de Bizkaia y la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Las modificaciones introducidas por las citadas Normas Forales aconsejan la correlativa modificación de sus reglamentos de desarrollo.

A este respecto el Territorio Histórico de Bizkaia ha sido el que primero ha realizado esta labor mediante Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto, publicado en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Bizkaia de 23 de abril de 2014.

Posteriormente, el 8 de agosto de 2014, se ha publicado en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava el Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo que se refiere al Territorio Histórico de Gipuzkoa continúa vigente, en tanto no contradiga la Norma Foral del Impuesto, el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aunque es de esperar que en un lapso de tiempo razonable se proceda a la aprobación de un nuevo reglamento.

Ante esta panorámica legislativa el presente artículo se centra en el análisis de las novedades que recoge el nuevo reglamento alavés frente a su antecesor. Como es lógico, la mayoría de estas novedades vienen determinadas por los

cambios operados en la Norma Foral del Impuesto.

Asimismo, en aquellos supuestos que consideramos de especial interés se incluye una breve comparativa con la situación normativa existente en el resto de Territorios Históricos, si bien haciendo mayor hincapié en el Territorio Histórico de Bizkaia, ya que como se ha dicho, el Territorio Histórico de Gipuzkoa, a la fecha de confección del presente artículo todavía, no ha aprobado un nuevo reglamento del Impuesto.

1. RENTAS EXENTAS

1.1-Indemnizaciones por despido o cese del trabajador

La novedad reglamentaria en este punto viene condicionada por la limitación máxima de 180.000 euros de indemnización exenta establecida por el número 5 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto, limitándose a este respecto el Reglamento alavés a determinar que lo será con independencia de la forma en que se abone la indemnización.

Así, en cuanto a los límites de dicha exención el Reglamento alavés reitera lo dicho por la Norma Foral, mientras que sin embargo el Reglamento de Bizkaia, va más allá de lo establecido por la Norma Foral del Impuesto añadiendo que esta cantidad máxima exenta será única por cada despido o cese del trabajador y estableciendo, por tanto, otro límite adicional a la exención.

1.2-Exención de premios relevantes relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos, literarios, artísticos o científicos

En el Reglamento anterior la declaración de la exención tenía validez para las sucesivas convocatorias siempre que no se modificaran los térmi-

(*) *Técnicos de la Diputación Foral de Álava*

nos tomados en consideración para conceder la exención.

El nuevo Reglamento añade que si se modifican dichos términos o se incumple alguno de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención la Administración tributaria declarará la pérdida del derecho, que tiene efectos desde que la modificación o el incumplimiento se produzca.

Entendemos que toda modificación de los términos en que se declaró la exención no tiene por qué llevar necesariamente a la pérdida del derecho, sino sólo aquellas que conducen a que la convocatoria del premio no cumpla los requisitos establecidos para acceder a la exención. Por ello, los supuestos que se traducen en la pérdida del derecho a la misma deberían ser acumulativos, es decir, que se modifiquen los términos tomados en consideración para conceder la exención y que se incumplan los requisitos exigidos para acceder a la misma.

Por otra parte y en relación a los premios relevantes relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos, el Territorio Histórico de Álava, al igual que en el Reglamento antecedente, mantiene una concepción más amplia de los mismos que el resto de Territorios Históricos, en los que se exige además que dicha defensa o promoción de los derechos humanos contribuya a la construcción de un territorio histórico más justo y cohesionado.

1.3-Exención para los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero

La única diferencia en la regulación de esta exención respecto del reglamento anterior y que reitera lo establecido por la Norma Foral del Impuesto es que se especifica el momento del ejercicio de la opción entre la aplicación de la exención o el régimen de excesos, momento que coincide con el de la presentación de la autoliquidación del ejercicio en que se desea aplicar la misma. Asimismo, se establece la posibilidad de la modificación de dicha opción durante el

período impositivo con dos límites temporales, hasta la fecha de finalización del período voluntario de declaración del Impuesto o hasta la fecha en que la Administración tributaria practique liquidación provisional si ésta fuera anterior.

1.4-Exención de ayudas públicas prestadas por las Administraciones públicas territoriales.

El artículo 12 del nuevo reglamento, donde se recogen las ayudas públicas prestadas por las Administraciones Públicas que están exentas del IRPF, ha sido objeto de revisión, actualizando las referencias a la normativa sustantiva vigente y eliminando las referencias a la normas sobre ayudas que han sido derogadas.

La modificación más destacable se produce en el ámbito del Programa de Vivienda Vacía aprobado por el Gobierno Vasco, cuya normativa sustantiva ha sido eliminada de la lista de ayudas públicas exentas por no recoger la normativa actual, Decreto 466/2013, de 23 de diciembre, por el que se regula el Programa de Vivienda Vacía "Bizi Gune", ayudas directas o subvenciones susceptibles de exención.

Por otra parte, la Norma Foral de Impuesto abre la puerta a que reglamentariamente se puedan establecer obligaciones de suministro de información para las Administraciones Públicas territoriales en relación con las ayudas públicas, prestaciones y subvenciones que concedan. Aprovechando esta habilitación el nuevo Reglamento establece, a partir de su entrada en vigor, la obligación para las Administraciones Públicas Territoriales, sus organismos autónomos y las entidades de ellas dependientes de presentar, entre el 1 y el 31 de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa sobre la totalidad de las ayudas públicas, prestaciones, subvenciones e indemnizaciones concedidas por las mismas en el año anterior. Se excepcionan las ayudas que se incluyen en otras declaraciones informativas.

2. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

2.1-Rentas en especie. Utilización o entrega de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, de ciclomotores y motocicletas, de embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos y de aeronaves, propiedad del pagador.

La Norma Foral del Impuesto establece que cuando el pagador satisfaga los gastos inherentes a la utilización del vehículo, tales como, reparaciones, combustible, servicio de aparcamiento y utilización de autopistas de peaje, se considerarán rentas en especie y se valorarán por el coste que supongan para éste.

Asimismo establece que cuando la utilización del vehículo se destine para fines particulares y laborales, la retribución en especie se estimará en un 50 por ciento de la suma de la valoración resultante de la aplicación de las reglas establecidas para el cálculo de la renta en especie.

No obstante, el nuevo Reglamento del Impuesto introduce como novedad la posibilidad del contribuyente de optar por no tener en consideración, para la determinación de la retribución en especie a los empleados, el importe de los gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que se utilicen para fines particulares y laborales, en la medida que se correspondan con la cuantía de éstos que el pagador pueda probar fehacientemente que se corresponde exclusivamente con el tiempo destinado a la actividad laboral, exceptuando de esta manera la aplicación de la presunción del 50 por ciento antedicha.

Este nuevo desarrollo reglamentario supone la introducción de un criterio novedoso que rompe con la utilización del criterio objetivo utilizado para la valoración en los supuestos de utilización mixta. En este sentido se pronuncia la Consulta de 17 de noviembre de 2008 de la Hacienda Foral de Bizkaia, que determina que en los supuestos en que el vehículo cedido se destina tanto a fines particulares como laborales, la retribución en especie se estima en un 50 por ciento

del resultado de aplicar las reglas de valoración, cuantificación que no admite prueba en contrario, con lo que el contribuyente carece de margen para acreditar un porcentaje de utilización para fines profesionales superior al indicado.

No obstante el nuevo desarrollo reglamentario y en relación exclusivamente a los gastos inherentes a la utilización de los vehículos citados, permite la aplicación de otros porcentajes distintos del 50 por ciento en virtud de la prueba fehaciente de los mismos.

El criterio objetivo señalado, que establece que cuando la utilización del vehículo se destine a fines particulares y laborales, la valoración de la retribución en especie será del 50 por ciento del resultado de aplicar las reglas de valoración expresadas, garantiza que siempre que nos encontremos con que el trabajador utiliza o pueda utilizar el vehículo para fines particulares, tendrá que imputar dicho 50 por ciento, sin importar que utilice el vehículo frecuentemente o con carácter esporádico.

No obstante, dicho criterio objetivo basado en la potencialidad de uso, pierde fundamento en relación a los gastos inherentes a la utilización del vehículo, que implican necesariamente el uso y que deben considerarse retribución en especie o no en función del uso efectivo del vehículo para fines laborales o particulares.

Lo expresado en el párrafo anterior justifica la novedad reglamentaria apuntada, la posibilidad de imputar otros porcentajes en relación a dichos gastos de utilización en función de la posibilidad de prueba.

2.2-Rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, rendimientos percibidos de forma fraccionada y determinación del período de generación

En relación a las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral, el nuevo Reglamento explicita que se asimilan a relación laboral las relaciones estatutarias y las que vincu-

lan a los socios trabajadores y socios de trabajo con sus cooperativas.

Por otra parte, si bien hasta ahora la lista de supuestos considerados como rendimientos de trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo parecía una lista cerrada, el nuevo reglamento abre la puerta a la consideración de otros supuestos como rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, que serán aquellos que se obtengan como consecuencia del desarrollo de actividades que, por sus circunstancias objetivas, requieran dicha integración.

Como consecuencia de la necesidad de aplicar el límite de 300.000 euros que ha establecido la Norma Foral del Impuesto a los supuestos en que los rendimientos de trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, se determina que dicho límite se distribuirá de forma proporcional a las cantidades que se perciban en cada ejercicio de fraccionamiento.

2.3- Porcentajes de integración aplicables a determinados rendimientos de trabajo

El Reglamento se adapta a los cambios operados por la Norma Foral del Impuesto.

Así, el porcentaje de integración del 60 por ciento resultará aplicable únicamente a la primera prestación, percibida en forma de capital, por cada una de las diferentes contingencias en el caso de rendimientos de las prestaciones que se indican a continuación:

1. Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares.
2. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

3. Las percepciones que a continuación se relacionan:

- a) Las cantidades percibidas por los socios de número y los beneficiarios de las entidades de previsión social voluntaria, incluyendo las que se perciban como consecuencia de baja voluntaria o forzosa o de la disolución y liquidación de la entidad o en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración.
- b) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones, incluyendo las cantidades dispuestas anticipadamente en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración, y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

4. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible de este Impuesto.

Es necesario, igual que anteriormente, que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación salvo en el supuesto de prestaciones por invalidez o dependencia.

El nuevo reglamento determina el listado de las diferentes situaciones recogidas en la Ley 5/2012 de 23 de febrero sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, a las que será aplicable el porcentaje de integración antes mencionado y que son las siguientes:

- a) La jubilación.

- b) La incapacidad permanente o invalidez.
- c) El fallecimiento.
- d) La dependencia.
- e) El desempleo de larga duración.
- f) La enfermedad grave.
- g) Rescate de los derechos económicos para socios de determinadas entidades de previsión social voluntaria cuya primera aportación tenga una antigüedad superior a diez años.

Esta lista de contingencias va a ver afectada, necesariamente, por la Sentencia 97/2014, de 12 de junio de 2014 del Tribunal Constitucional que ha declarado inconstitucional entre otros preceptos el artículo 23.1 a) de la Ley 5/2012, de 23 de febrero sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria que permitía el rescate de los derechos económicos para aquel socio o socia cuya primera aportación tenga una antigüedad superior a diez años.

El Gobierno Vasco ha dictado unas instrucciones al respecto mediante Resolución del Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera de 4 de julio de 2014, para la aplicación de criterios interpretativos con respecto a la anulación de esta letra por el Tribunal Constitucional y en las mismas, interpreta que la Sentencia del Tribunal Constitucional no tiene efectos retroactivos por lo que las aportaciones realizadas por los socios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria con anterioridad al día 4 de julio de 2014 a planes de previsión social de las modalidades individual o asociada que contemplan el derecho de rescate en sus reglamentos de prestaciones mantienen tal derecho de rescate.

A la fecha de la realización de este artículo está en tramitación, en el Congreso de los Diputados, un proyecto de ley que modifica la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones estableciendo que a partir del 1 de enero de 2025 se podrá disponer de los derechos correspondientes

a aportaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2015 siempre y cuando éstas tengan 10 años de antigüedad.

Suponemos que si esta modificación estatal se aprueba, al tener esta materia carácter básico, según ha establecido la Sentencia citada anteriormente, llevará a una modificación sustantiva de la materia en el País Vasco que conllevará a su vez la modificación de las alusiones a la misma en la normativa fiscal.

Otra novedad reglamentaria es la regulación relativa a la aplicación del porcentaje del 60 por ciento en el supuesto de no percibirse la prestación en un único año. A este respecto el Reglamento determina, con carácter general, que se aplicará a la primera prestación percibida. No obstante otorga la opción al contribuyente de aplicar el porcentaje de integración del 60 por ciento en el segundo o sucesivos ejercicios, a los importes que obtenga, siempre y cuando no lo haya hecho con anterioridad.

2.4-Límite de rendimientos irregulares

El Reglamento establece la forma en la que se aplicará el límite de 300.000 euros en el supuesto de que coincidan diferentes rendimientos irregulares de los recogidos en el artículo 19 de la Norma del Impuesto, estableciendo que será de manera independiente a cada uno de los siguientes tipos de rendimientos:

- Los contemplados en la letra a) del apartado 2 del artículo 19. (Rendimientos de trabajo)
- Los contemplados en la letras b) y c) del apartado 2 del artículo 19. (Pensiones y haberes pasivos, prestaciones percibidas de mutualidades obligatorias, epsv, contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial, planes de previsión asegurados, seguros de dependencia y contratos de seguros colectivo)

3. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La desaparición del método de estimación objetiva a partir del 1 de enero de 2014 ha supuesto modificaciones importantes en la regulación de los rendimientos de actividades económicas, así como la reordenación del articulado reglamentario correspondiente a esta materia.

3.1-Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica. Automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas

A raíz de la modificación operada por la Norma Foral del Impuesto realizada por 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, la regla general es la no deducibilidad de los gastos que estén relacionados con la adquisición, importación, arrendamiento, reparación, mantenimiento, depreciación y cualquier otro vinculado a la utilización de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas.

Sin embargo, en el supuesto de que se acredite que el vehículo utilizado por el contribuyente, como consecuencia de la naturaleza de la actividad realizada, resulta notoriamente relevante y habitual para la obtención de los ingresos, se admite a partir de esta modificación la deducción del 50 por ciento de los gastos con determinados límites.

Es por ello que el nuevo reglamento se ha adaptado a esta nueva situación y se han modificado, por tanto, los preceptos relativos a esta materia ya que antes de la modificación los vehículos que se encontraban en esta situación, es decir que se utilizaran para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que se tratara de vehículos propios de determinadas actividades, no se consideraban afectos a la actividad económica incluso aunque se utilizaran para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, y ahora sin embargo si se admite la deducibilidad de los gastos de los mismos en los términos señalados en el apartado anterior, por lo que el reglamento se remite al

régimen establecido en la norma foral que para este supuesto es el siguiente:

a) Arrendamiento, cesión o depreciación:

2.500 euros o el 50 por ciento del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 25.000 euros si es un importe menor.

b) Gastos financieros derivados de la adquisición de los vehículos:

La parte proporcional que represente la cantidad de 25.000 euros respecto al precio de adquisición cuando éste sea superior.

c) Demás conceptos relacionados con su utilización:

3.000 euros por vehículo y año.

En el supuesto de que el contribuyente pruebe de forma fehaciente la afectación exclusiva del vehículo al desarrollo de su actividad económica, los límites de los gastos deducibles son los siguientes:

a) En concepto de arrendamiento, cesión o depreciación:

La cantidad menor entre 5.000 euros o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 25.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización.

b) Gastos financieros derivados de la adquisición de los vehículos:

La parte proporcional que represente la cantidad de 25.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior.

c) Demás conceptos relacionados con su utilización:

6.000 euros.

No existen límites para determinados vehículos que se presumen exclusivamente afectos al desarrollo de la actividad económica.

3.1.1-Deducibilidad de los gastos financieros correspondientes a la adquisición de vehículos.

El Reglamento desarrolla la deducibilidad de los gastos financieros establecida en la Norma Foral, a la que se alude en el apartado anterior, en los siguientes términos:

- Si el contribuyente acredita que como consecuencia de la naturaleza de la actividad realizada, el vehículo resulta notoriamente relevante y habitual para la obtención de los ingresos es deducible el 50 por ciento de:
 - Todos los gastos financieros si el precio de adquisición es igual o inferior a 25.000 euros.
 - La proporción existente entre 25.000 euros y el precio de adquisición si el precio de adquisición es superior a 25.000 euros.
- Si el contribuyente prueba de forma fehaciente la afectación exclusiva del vehículo al desarrollo de su actividad económica es deducible el 100 por ciento de:
 - Todos los gastos financieros si el precio de adquisición es igual o inferior a 25.000 euros.
 - La proporción que represente 25.000 euros y su precio de adquisición si el precio de adquisición es superior a 25.000 euros.

3.3-Gastos no deducibles

La Norma Foral establece que no son deducibles los gastos derivados de operaciones que no respeten la limitación de pagos en efectivo establecida en el artículo 7 de la Ley 7/2012 de 29 de octubre

de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Este artículo establece que no pueden pagarse en efectivo las operaciones en la que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera. Este importe es de 15.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional.

El nuevo reglamento desarrolla esta disposición en el supuesto de gastos que se hayan satisfecho solo parte en efectivo, limitando el importe no deducible al importe que se corresponda con la parte satisfecha en efectivo.

3.4-Libertad de amortización, amortización acelerada y amortización conjunta

El nuevo reglamento se adapta también, en este punto, a las modificaciones habidas en el Impuesto sobre Sociedades.

Así, la regulación reglamentaria anterior se refería exclusivamente a la libertad de amortización de los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica.

No obstante, el actual reglamento, en su artículo 19, establece, de manera análoga a su antecedente legislativo, que la cuantía que podrá beneficiarse de la libertad de amortización respecto de los elementos del inmovilizado material adquiridos con posterioridad a la entrada en vigor de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades será la diferencia entre el precio de adquisición y las cuotas de amortización mínimas o, en su caso, las efectivamente practicadas, añadiendo junto a la libertad de amortización "y amortización acelerada".

Asimismo, se crea un nuevo apartado 2 del citado artículo 19 dedicado a la aplicación de la

amortización conjunta para aquellos contribuyentes que reúnan los requisitos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para ser considerados microempresas.

3.5-Reinversión de beneficios extraordinarios

Al igual que la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en los supuestos en que el contribuyente decida no invertir un cantidad igual al importe de la transmisión del elemento patrimonial, el Reglamento le obliga a imputar la parte de renta no integrada al período impositivo de su obtención, debiendo añadir a la misma el 15 por ciento de su importe en lugar del interés de demora que se contemplaba en la regulación anterior.

Es evidente que esta medida, que como se dice anteriormente procede de la Norma Foral, supone una penalización significativa del incumplimiento.

3.6-Microempresas

Al igual que sucede con la amortización, la amortización acelerada y la amortización conjunta se sustituyen las referencias a la pequeñas y medianas empresas por referencias a las microempresas y pequeñas y medianas empresas, por ser esta la nueva clasificación que realiza el nuevo Impuesto sobre Sociedades de las empresas que no son grandes.

3.7-Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.

En este punto el Reglamento reitera lo ya establecido en el artículo 25 de la Norma Foral del impuesto relativo a la obligación de que en los supuestos en que se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100 por ciento y a los efectos de computar el límite de 300.000 euros se deben considerar en primer lugar aquellos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos.

Además, añade el Reglamento que en los supuestos en que los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, el límite de 300.000 euros se distribuirá de forma proporcional a las cantidades que se perciban en cada ejercicio de fraccionamiento.

3.8-Métodos de determinación de los rendimientos de las actividades económicas.

Tras la supresión del método de estimación objetiva, así como de sus modalidades, operado por la Norma Foral del Impuesto, el Reglamento únicamente contempla el método de estimación directa en sus dos modalidades, normal y simplificada.

3.8.1-Modalidad simplificada del método del método de estimación directa.

En cuando al ejercicio de la opción entre la modalidad normal o simplificada se ha eliminado la obligación de permanecer en la misma modalidad durante tres ejercicios consecutivos al igual que se ha eliminado en la Norma Foral del Impuesto.

Además la opción o revocación de la opción por la modalidad simplificada del método de estimación directa se ha de realizar mediante el modelo 037 de declaración censal.

3.8.2-Reglas especiales para la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa para la actividad forestal.

La justificación de la repoblación de las superficies explotadas se puede realizar, a tenor del nuevo reglamento, mediante las resoluciones de la autorización de la corta y las ordenes forales de abono de las subvenciones por repoblación, siempre que en las mismas, conste el titular, la identificación de la finca y la superficie repoblada. En su defecto se admite también el justificante correspondiente emitido

por el Servicio de Montes del Departamento de Agricultura de la Diputación Foral de Álava.

Anteriormente, el reglamento admitía únicamente como justificante el certificado correspondiente emitido por el Departamento competente en la materia.

Esta repoblación en Álava y Gipuzkoa se debe efectuar en un plazo de dos años desde la concesión del permiso de corta, mientras que en Bizkaia este plazo es de tres años.

En cuanto los porcentajes de gastos deducibles, Álava mantiene los existentes en la regulación antecedente, 58,50 por ciento, sin repoblación de las superficies explotadas y 70 por ciento con repoblación de las superficies explotadas, que a su vez son coincidentes con los porcentajes actuales en Gipuzkoa, mientras que Bizkaia en su nuevo reglamento los establece en el 65 por ciento y 80 por ciento, respectivamente.

3.8.3-Determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa aplicable a la actividad de elaboradores de vino y a las actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras.

La Disposición Transitoria Séptima del Reglamento anterior establecía que para el período impositivo 2014, la diferencia entre ingresos y gastos de la actividad a excepción de las provisiones, las amortizaciones y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, se minorará en un 35 por ciento en concepto de provisiones, amortizaciones y gastos de difícil justificación.

Esta disposición que se venía recogiendo con este mismo porcentaje desde el año 2005 pasa de transitoria a definitiva integrándose en el articulado.

El Territorio Histórico de Gipuzkoa ha establecido desde el 1 de enero de 2013 el mismo

porcentaje para las actividades agrícolas y ganaderas.

Dentro de esta materia, se recoge otra novedad como es la delimitación del ámbito de aplicación de las normas especiales para la determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras. Así, se incorpora un nuevo apartado 3 al artículo 33 del nuevo reglamento donde se establece una relación de las que debe entenderse por actividades agrícolas y ganaderas:

- Ganadería independiente
- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado
- Actividad agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.
- Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos que estén excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

El reglamento anterior no contenía el listado referido por lo que para la delimitación del ámbito de aplicación de las reglas especiales se acudía a la definición contenida en el artículo 2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, puesto que dicho artículo se considera legislación básica en virtud de lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la citada Ley 19/1995.

Así y en virtud de dicha definición se consideraba como actividad agraria la venta directa por parte de agricultoras o agricultores de la producción propia sin transformación o la primera transformación de los mismos, cuyo producto final esté incluido en el Anexo I del artículo 38 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, dentro de los elementos que integren la explotación, en mercados municipales o en lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes, conside-

rándose también actividad agraria toda aquella que implique la gestión o la dirección y gerencia de la explotación.

Con el nuevo reglamento debemos acudir al listado anteriormente citado que considera de aplicación las reglas especiales del artículo 33 a las actividades que se relacionan en el mismo.

En este listado se contemplan en último lugar otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos que estén excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

La inclusión en el listado de esta última actividad modifica el ámbito objetivo al que es de aplicación el concepto de las actividades agrícolas y ganaderas respecto de lo recogido en la normativa anterior.

3.8.4-Determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa aplicable a las actividades de transporte de mercancías por carretera.

Para la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada en el caso de las actividades de transporte de carretera el nuevo reglamento introduce una minoración a aplicar a la diferencia entre los ingresos y gastos en concepto de amortizaciones, provisiones y gastos de difícil justificación que será:

- 60 por ciento en el año 2014
- 55 por ciento en el año 2015
- 50 por ciento en el año 2016
- 45 por ciento en el año 2017 y siguientes.

Esta minoración no existía en el Reglamento anterior y su introducción parece estar relacionada con la derogación del método de estimación objetiva operado por la Norma Foral.

Otra novedad del reglamento en esta materia es la introducida por la Disposición Transitoria Cuarta que ofrece a los contribuyentes que realizan la actividad de transporte por carretera la posibilidad de optar de forma expresa por la modalidad simplificada del método de estimación directa en los tres meses siguientes a la publicación del reglamento. Esta disposición tiene su fundamento en la necesidad de habilitar un nuevo plazo de opción puesto que el nuevo reglamento introduce modificaciones sustantivas en la modalidad simplificada de esta actividad y el plazo ordinario venció el 1 de marzo de 2014.

4. RENDIMIENTOS DE CAPITAL

4.1-Rendimientos capital mobiliario e inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, rendimientos percibidos de forma fraccionada y determinación del periodo de generación

En este punto el Reglamento reitera lo ya establecido en los artículos 39 y 30 de la Norma Foral del Impuesto relativo a la obligación de que en los supuestos en que se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100 por ciento y a los efectos de computar el límite de 300.000 euros se debe considerar en primer lugar aquellos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos.

Además, añade el Reglamento que cuando los rendimientos de capital mobiliario o inmobiliario con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, el límite de 300.000 euros se distribuirá de forma proporcional a las cantidades que se perciban en cada ejercicio de fraccionamiento.

4.2-Gastos deducibles en determinados rendimientos del capital mobiliario.

Por lo que respecta a los rendimientos de capital mobiliario derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes inmuebles, negocios o minas o de subarrendamientos,

la novedad consiste en que se limitan los gastos deducibles en este tipo de rendimientos de forma que, en ningún caso, la suma de los gastos deducibles va a poder dar lugar, a rendimiento neto negativo, para cada una de las unidades de rendimientos señalados.

Otra novedad es que el Reglamento, al igual que la Norma Foral del Impuesto, recoge una previsión específica para el tratamiento del subarrendamiento de vivienda y es que únicamente se minorarán los ingresos íntegros obtenidos por cada inmueble en el importe resultante de aplicar un 20 por ciento sobre dichos ingresos en concepto de bonificación.

5. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

Tanto el Territorio Histórico de Bizkaia, como el Territorio Común admiten que se computen como pérdidas las del juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período. El reglamento alavés se aparta de esta redacción manteniendo su no computabilidad, como en el Reglamento anterior.

Seguramente el territorio alavés no ha seguido los pasos del reglamento de Bizkaia por considerar que esta materia debiera regularse por Norma Foral, al igual que en su momento hizo el Estado que lo introdujo en la Ley de IRPF.

5.1-Régimen opcional de tributación para las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación.

La Norma Foral del Impuesto abre la posibilidad a los contribuyentes que transmitan a título oneroso determinados valores de optar entre calcular la ganancia patrimonial de la forma establecida por la Norma 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

Con el fin de aclarar qué se debe tomar como valor de transmisión de los valores admitidos a ne-

gociación en el supuesto de que se aplique el gravamen especial del 3 por ciento el Reglamento establece que en el supuesto de transmisiones lucrativas hay que acudir a las reglas del artículo 46 de la Norma Foral del Impuesto y en el supuesto de las transmisiones onerosas hay que acudir a las reglas del artículo 47 1 a) de la Norma Foral del Impuesto que señala que el valor de transmisión es el determinado por la cotización en los mercados en la fecha en que se produzca la transmisión o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

Dado que la Norma Foral solo establece la posibilidad de aplicar el gravamen especial en transmisiones onerosas entendemos que la valoración para transmisiones lucrativas no es de aplicación.

6. REGLAS DE VALORACIÓN

Rentas en especie

En el capítulo relativo a las rentas en especie se mantiene sustancialmente la regulación anterior, con la salvedad de que se eliminan las referencias a la entrega de acciones o participaciones a trabajadores en activo, que anteriormente eran rentas exentas, como consecuencia del cambio operado en la Norma Foral.

7. BASE LIQUIDABLE GENERAL

7.1 Concepto de jubilación

La Norma Foral del Impuesto, en la regulación de los sistemas de previsión social, alude en varias ocasiones a la situación de jubilación. Es por ello que el nuevo reglamento concreta el concepto a estos efectos en los siguientes términos:

- Por regla general:

Cuando el socio, participe, mutualista o asegurado acceda efectivamente a la jubilación en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o en las entidades que lo sustituyan o actúen como alternativas a dicho régimen.

Tienen también la consideración de jubilación a estos efectos la jubilación anticipada, la flexible, la parcial y otras fórmulas equivalentes que en su caso se reconozcan, si bien en el caso de la jubilación parcial se contempla la posibilidad de realizar reducciones de la base imponible por las contribuciones y aportaciones para la jubilación total.

Cuando no sea posible el acceso a la jubilación:

La contingencia se entenderá producida a la edad fijada en los estatutos del correspondiente Plan de Previsión Social que no podrá ser inferior a los 60 años, y en caso de que no fijen una determinada edad, en el momento en el que se alcance la edad ordinaria de jubilación establecida en el régimen general de la Seguridad Social.

- Situación de incapacidad:

A partir de la edad ordinaria de jubilación establecida en el régimen general de la Seguridad Social.

7.2 Aportaciones propias del titular de la actividad económica a entidades de previsión social voluntaria que actúen como instrumento de previsión social empresarial

Desaparece el desarrollo reglamentario preexistente a pesar de que la vigente Norma Foral del Impuesto, al igual que su antecedente, se remite al reglamento para el desarrollo de esta materia.

Por lo tanto, en ausencia de desarrollo reglamentario específico es de aplicación el régimen general.

7.3 Tratamiento fiscal de los excesos de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social que no han sido objeto de reducción.

Se establece el orden de preferencia en que se aplicarán las reducciones de estos excesos que será el siguiente:

- 1) Aportaciones de ejercicios anteriores
- 2) Contribuciones de ejercicios anteriores
- 3) Contribuciones del ejercicio
- 4) Aportaciones del ejercicio

8. DEDUCCIONES DE LA CUOTA

8.1-Deducción por discapacidad o dependencia

Se amplía el ámbito de aplicación para incluir la dependencia y se sustituye en la medida de lo posible, porque muchas veces el término viene marcado por la legislación aplicable, el término minusvalía, por discapacidad.

8.2-Deducción por adquisición de vivienda habitual

En la regulación de esta deducción se han producido dos modificaciones de interés:

La primera es que la deducción por adquisición de vivienda habitual se ha adaptado para equiparar en todos los aspectos de la misma la dependencia y la discapacidad.

La segunda se refiere al régimen especial de la deducción por adquisición de vivienda habitual, que permite que determinados colectivos disfruten de una mejora en la deducción.

Pues bien, el Reglamento de acuerdo con lo establecido por la Norma Foral del Impuesto mantiene este régimen mejorado para los menores de 30 años y los titulares de familias numerosas pero lo elimina para los contribuyentes obligados a satisfacer cantidades destinadas a la vivienda familiar por decisión judicial.

8.3- Deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica

Se ha eliminado el desarrollo reglamentario de la deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad

económica correlativamente a la eliminación en la Norma Foral normativa de esta deducción.

8.4-Deducción por inversiones y por otras actividades

El desarrollo reglamentario declara expresamente las deducciones contempladas para incentivar el fomento de la cultura recogidas en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades que dan derecho a deducir un 30 por ciento en el caso de inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, y un 5 por ciento en el caso de inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.

9. GESTIÓN DEL IMPUESTO

9.1 Exclusión de la obligación de autoliquidar

Los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de determinadas fuentes están exentos de la obligación de presentar autoliquidación.

Se trata de contribuyentes que obtengan rendimientos brutos de trabajo anuales inferiores a 20.000 euros con determinadas excepciones para los que perciban rendimientos superiores a 12.000 euros y hasta el límite de 20.000 euros y de contribuyentes que perciban rendimientos brutos del capital y ganancias patrimoniales incluidos en ambos casos los exentos que no superen conjuntamente los 1.600 euros anuales.

El reglamento introduce una matización en este último caso, y es que para el límite de 1.600 euros anuales se exceptúa el supuesto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva en las que la base de la retención no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

9.2 Rectificación del ejercicio de opciones

Puesto que la Norma Foral sistematiza el ejercicio de las opciones, el reglamento establece plazos para la rectificación de dichas opciones. Así, el plazo es hasta la fecha de finalización del período voluntario de autoliquidación del Impuesto o hasta la fecha en que se practique liquidación provisional por parte de la Administración tributaria si esta fuera anterior para los supuestos de:

- La exención de rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.
- La deducción por discapacidad.
- La opción por tributación conjunta.
- El régimen opcional de tributación para las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación.

Y una vez finalizado el plazo voluntario de autoliquidación del impuesto siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria en los supuestos de:

- La reinversión de beneficios extraordinarios
- La compensación de saldos negativos de ejercicios anteriores
- Las deducciones para el fomento de las actividades económicas

10. PAGOS A CUENTA.

10.1 Excepciones a la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta

La Norma del Impuesto establece un gravamen especial para los siguientes premios:

- Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la

Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

- Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en el apartado anterior.

El Reglamento añade, a los supuestos exceptuados de obligación de practicar retención o ingreso a cuenta que se recogían en el reglamento anterior, los premios antes mencionados si son inferiores a 2.500 euros.

Asimismo, se exceptúan de la obligación de practicar retención, las rentas puestas de manifiesto en aquellas operaciones entre personas o entidades vinculadas en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado. Ello implica una modificación en el artículo relativo a la base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario y sobre retribuciones en especie del capital mobiliario.

10.2 Obligados a retener o ingresar a cuenta

La modificación de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, a través de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, ha supuesto la sustitución a partir del 1 de enero de 2014 del sistema de llevanza del registro único de partícipes de un fondo de inversión para la entidad gestora, por un sistema en el que, cuando se acuerde la comercialización del fondo con un intermediario financiero residente mediante cuenta global, sea dicho intermediario el encargado de la llevanza del registro de los partícipes que sean sus clientes. Por lo tanto, la entidad gestora ya no tiene por qué disponer de toda la in-

formación de los partícipes, sino que parte de éstos pueden figurar en los registros de las entidades comercializadoras, motivo por el que estas últimas deberán asumir, entre otras, obligaciones en el ámbito de los pagos a cuenta. La asunción por parte de las entidades comercializadoras de esta obligación de retener e ingresar a cuenta requiere modificar el Reglamento del Impuesto.

Por ello, el nuevo reglamento establece que en el caso de reembolso de participaciones de fondos de inversión, las entidades comercializadoras están obligadas a practicar la retención o ingreso a cuenta por las participaciones registradas a nombre de entidades comercializadoras por cuenta de partícipes.

10.3 Cálculo de retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario

El cálculo del rendimiento y por tanto de las retenciones de los activos financieros es diferente según sean activos financieros con rendimiento explícito o implícito o mixto.

En el caso de los activos financieros con rendimiento mixto, es decir, de los que generan rendimientos explícitos e implícitos dependiendo de si cumplen determinadas condiciones se les aplica el régimen de los explícitos o de los implícitos.

Así se aplica el régimen de los rendimientos explícitos cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión, amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita otro rendimiento adicional.

El tipo de referencia por defecto es el 80 por ciento del tipo efectivo correspondiente al precio medio calculado de acuerdo con la Norma.

El nuevo reglamento establece que si se trata de deuda pública con rendimiento mixto, cuyos cupones o importe de amortización se calculan con referencia a un índice de precios, el porcentaje del tipo efectivo será del 40 por ciento en lugar del citado en el párrafo anterior.

El objeto de esta modificación es adaptar el tratamiento tributario establecido por la normativa estatal para la deuda pública con rendimiento mixto, flexibilizando así el requisito para acceder al régimen fiscal correspondiente a los activos financieros con rendimiento explícito.

11. OBLIGACIONES FORMALES DE INFORMACIÓN

Además de la obligación de información de las Administraciones Públicas Territoriales respecto a las ayudas públicas, prestaciones, subvenciones e indemnizaciones concedidas por ellas ya aludida al hablar de las rentas exentas, se crea otra obligación de información al hilo de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

Así la empresa de nueva o reciente creación cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido deberá presentar, entre el 1 y el 31 de enero del año inmediato siguiente una declaración informativa sobre las certificaciones que ha extendido indicando el cumplimiento de los requisitos establecidos para el acceso a la deducción en el período impositivo en el que se produjo la adquisición.

12. DISPOSICIONES ADICIONALES

Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos de actividades profesionales

La aprobación en territorio común del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia ha supuesto la introducción de nuevos tipos de retención aplicables a determinados rendimientos de actividades profesionales.

En consecuencia, en virtud de lo establecido en el Concierto Económico, resulta necesario realizar la modificación indicada con la finalidad de adaptar los tipos de retención sobre determinadas actividades profesionales de la normativa alavesa a los cambios operados en territorio común, modificación que se realiza a través de la Disposición Adicional Séptima.

La misma establece que el porcentaje de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades profesionales será el 15 por ciento cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

Si bien la totalidad del reglamento entra en vigor a partir del 1 de enero de 2014 esta disposición adicional tendrá efectos desde el 5 de julio de 2014, fecha de efectos en el Territorio Común.

